

# Regressividade no Imposto sobre o Valor Acrescentado:

Um estudo com vista à promoção de  
maior justiça fiscal

**Tiago Miguel Sousa Santos**

Orientador: Prof. Doutor João Manuel Ricardo Catarino

Coorientador: Prof. Doutor Ricardo de Moraes e Soares

Dissertação para obtenção de grau de Mestre  
em Gestão e Políticas Públicas

*Lisboa*  
2023

[WWW.ISCSP.U LISBOA.PT](http://WWW.ISCSP.U LISBOA.PT)

# Regressividade no Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um estudo com vista à promoção de maior justiça fiscal

***Tiago Miguel Sousa Santos***

*Orientador: Prof. Doutor João Manuel Ricardo Catarino*

*Coorientador: Prof. Doutor Ricardo Manuel Barbosa Marques de Moraes e Soares*

Dissertação para obtenção de grau de Mestre  
em Gestão e Políticas Públicas

Júri:

Presidente:

- Doutor Alexandre Manuel Martins Morais Nunes, Professor Auxiliar do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa;

Vogais:

- Doutor João Manuel Ricardo Catarino, Professor Catedrático do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa, na qualidade de Orientador;

- Doutor Joaquim Manuel Croca Caeiro, Professor Associado com Agregação do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa;

- Doutor Pedro Miguel Baptista Pinheiro, Professor Assistente Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa.

*Lisboa*  
*2023*

## RESUMO

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto que tributa a generalidade das operações económicas e que está estruturado com três taxas fixas que são devidas por todos os contribuintes aquando do momento do consumo. Isto faz dele um imposto que, segundo vários estudos publicados e aos quais recorreremos, onera mais, em função do rendimento, os contribuintes com menor capacidade contributiva, ou seja, um imposto regressivo *de facto*.

Entendendo a política fiscal enquanto parte integrante do conceito mais lato de políticas públicas, entendemos que esta deve procurar promover maior justiça na repartição dos encargos fiscais, garantindo o financiamento do Estado sem onerar os contribuintes acima da sua capacidade contributiva, em especial para os contribuintes com menor capacidade económica, tal como se encontra previsto no número 1 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Neste sentido, procuramos avaliar neste estudo se uma eventual alteração ao IVA diminuiria essa regressividade e promoveria o aprofundamento da justiça fiscal, respeitando o número 4 do 104º artigo da CRP, sem uma diminuição da receita arrecada pelo Estado.

Para tal, avaliamos a possibilidade da aplicação de uma taxa única de IVA aliada à criação de um imposto negativo a favor dos agregados com rendimentos iguais ou inferiores a 13.500€ anuais.

Concluimos que todas as taxas únicas de IVA analisadas garantiriam um aumento da receita arrecadada quando comparado com o atual modelo, o que permitiria a devolução total do valor suportado pelos contribuintes no intervalo de rendimentos identificado, sem que esse imposto negativo conduzisse à diminuição da receita arrecadada através do modelo de imposto vigente.

Assim, os resultados sugerem que a aplicação do modelo de IVA com taxa única, complementada com um sistema de imposto negativo, possibilitaria a diminuição da regressividade do imposto, promoveria uma maior justiça no sistema fiscal e garantiria o financiamento do Estado para a prossecução dos seus fins.

**Palavras-chave:** IVA, Justiça, Regressividade, Capacidade Contributiva, Taxa Única, Imposto Negativo

## ABSTRACT

Value Added Tax (VAT) is a tribute that taxes all economic operations and is structured with three fixed rates that are owed by all taxpayers at the time of consumption. This makes it a tax that, according to a variety of published studies, encumbers more, in function of income, the taxpayers with less ability to pay, or in other words a regressive tax *de facto*.

Understanding fiscal policy as an integral part of the broader concept of public policy, we also understand that it should promote greater justice in the repartition of tax burden and guarantee state funding without overtax taxpayers above their ability to pay, especially those with less economic capacity, as found in the number 1 of the 103<sup>rd</sup> article of the Constitution of the Portuguese Republic.

In this sense, we seek to evaluate in this study a possible amendment to the Value Added Tax that would diminish this regressivity and stimulate the fiscal justice, in respect for the number 4 of the 104<sup>th</sup> article of the Constitution of the Portuguese Republic, without reducing the revenue collected by the State.

To this end, we assessed the possibility of applying a single VAT rate coupled with the creation of a negative tax in favor of households with annual income of € 13,500 or less.

We concluded that every analyzed single VAT rate would guarantee a significant increase in the revenue collected, which would allow the full return of the amount borne by taxpayers within the identified income range, without that negative tax leading to a decrease of revenue collected through the currently existing tax model.

Thus, the results suggest that the application of a flat-rate VAT model, complemented with a negative tax system, would favor the decrease of tax regressiveness, promote greater justice in the tax system and secure state funding for prosecution of its purposes.

Keywords: VAT, Justice, Regressivity, Ability to Pay, Single Rate, Negative Tax

## AGRADECIMENTOS

Uma dissertação de Mestrado, por muito que envolva uma boa medida de individualismo e de isolamento na sua elaboração, nunca reflete unicamente aquele que a escreve, contendo sempre parte de todas as pessoas com quem este se cruzou no percurso.

Agradeço, por isso.

Ao Professor Doutor João Ricardo Catarino, por ter acreditado em mim desde que nos cruzamos na Licenciatura, por se ter demonstrado sempre disponível para ouvir e discutir ideias referentes ao tema da dissertação e por ser, verdadeiramente, uma inspiração e um mestre em todo o meu percurso académico.

Ao Professor Doutor Ricardo de Moraes e Soares, por ter acompanhado de muito perto todo o trabalho de investigação e por me ter permitido o acesso a um conjunto de documentos fundamentais para esta dissertação, bem como pelos concelhos técnicos que aprimoraram a metodologia e a análise de resultados e ainda pelo apoio incalculável na análise estatística dos dados.

Aos meus pais, João e Rosália, pela paciência que tiveram, por nunca me terem impedido de sonhar e por terem lutado com todas as forças que tinham para que a minha educação me permitisse um futuro melhor.

À minha mulher, Sofia, por nunca me ter deixado desistir e por ter estado sempre lá quando a motivação parecia não querer aparecer e quando esta dissertação parecia uma miragem inalcançável.

Aos meus amigos, por terem feito parte de toda a minha vida académica até aqui e por acreditarem sempre no meu valor.

A todas as pessoas que, de uma maneira ou de outra, fizeram parte desta caminhada e que contribuíram para a pessoa que sou e para o ciclo que agora se encerra.

# Índice

ÍNDICE DE FIGURAS.....	7
ÍNDICE DE TABELAS.....	7
LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS .....	7
1. INTRODUÇÃO.....	8
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	11
2.1. POLÍTICAS PÚBLICAS E POLÍTICA FISCAL.....	11
2.1.1. <i>A origem das Políticas Públicas</i> .....	11
2.1.2. <i>Definição e Características das Políticas Públicas</i> .....	13
2.1.3. <i>Os Tipos de Políticas Públicas, as Políticas Públicas Fiscais e as finalidades dos impostos</i> 19	
2.2. ALGUNS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA FISCAL .....	25
2.2.1. <i>Os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva</i> .....	26
2.2.2. <i>O Mínimo Existencial e a Proibição do Confisco</i> .....	30
2.3. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO .....	31
2.3.1. <i>Definição de Imposto</i> .....	31
2.3.2. <i>O Imposto sobre o Valor Acrescentado</i> .....	34
2.3.3. <i>Classificação do IVA</i> .....	35
2.3.4. <i>O IVA em Portugal</i> .....	37
2.4. REGRESSIVIDADE FISCAL NO IVA, TAXA ÚNICA E IMPOSTO NEGATIVO .....	40
2.4.1. <i>O Fenómeno da Regressividade Fiscal e o IVA</i> .....	40
2.4.2. <i>As propostas para uma Taxa Única de IVA</i> .....	42
2.4.3. <i>O Imposto Negativo de Rendimento adaptado à tributação do consumo</i> .....	48
3. METODOLOGIA .....	49
3.1. HIPÓTESES DE PESQUISA .....	49
3.2. TIPO DE INVESTIGAÇÃO .....	50
3.3. DADOS.....	51
3.4. MODELO DE ANÁLISE.....	52
3.5. MODELO CONCEPTUAL .....	55
3.6. TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS .....	60
3.6.1. <i>Teste ANOVA (fator único) e Scheffé</i> .....	61
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS .....	62
4.1. ANÁLISE DAS HIPÓTESES.....	64
4.2. RESULTADOS DOS TESTES ESTATÍSTICOS.....	77
4.2.1. <i>Significância Estatística</i> .....	77
5. CONCLUSÕES .....	81
5.2. CONSIDERAÇÕES FINAIS DA INVESTIGAÇÃO .....	81
5.3. LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO E RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES .....	85
6. BIBLIOGRAFIA.....	86
6.2. LEGISLAÇÃO CONSULTADA .....	93
6.3. FONTES ESTATÍSTICAS .....	94
6.4. FONTES SECUNDÁRIAS .....	95
ANEXOS.....	96

## Índice de Figuras

FIGURA 1- ESQUEMA ILUSTRATIVO DA APLICAÇÃO DO MODELO .....	54
FIGURA 2 - CURVA DE LORENZ .....	67
FIGURA 3 - CURVA DE LORENZ COM IMPOSTO NEGATIVO .....	73

## Índice de Tabelas

TABELA 1 - MODELO DE ANÁLISE .....	53
TABELA 2 - VARIAÇÃO DAS TAXAS DE IVA .....	56
TABELA 3 - RECEITA REAL, RECEITA POTENCIAL, DIFERENÇA ENTRE A RECEITA POTENCIAL E A RECEITA REAL, IMPOSTO POTENCIALMENTE SUPOSTADO E DIFERENÇA ENTRE RECEITA POTENCIAL LÍQUIDA DE IMPOSTO E RECEITA REAL .....	63
TABELA 4 - ÍNDICE DE GINI .....	66
TABELA 5 - RENDIMENTO - IVA (EM % DO TOTAL) .....	68
TABELA 6 - ÍNDICE DE GINI APÓS IMPOSTO NEGATIVO.....	72
TABELA 7 - RENDIMENTO - IVA + DEVOLUÇÃO (EM % DO TOTAL) .....	74
TABELA 8 - RESULTADOS DO TESTE ANOVA (RECEITAS DE IVA - TAXAS DIFERENCIADAS E TAXA ÚNICA (A, B E C) .....	77
TABELA 9 - RESULTADOS DO TESTE ANOVA (DIFERENÇA ENTRE RECEITAS POTENCIAIS E RECEITA REAL E DIFERENÇA ENTRE RECEITAS POTENCIAIS COM IMPOSTO NEGATIVO E RECEITA REAL.....	78
TABELA 10 - RESULTADOS DO TESTE SCHEFFÉ (RECEITAS IVA – TAXAS DIFERENCIADAS E TAXA ÚNICA (A, B E C) .....	78
TABELA 11 - RESULTADOS DO TESTE SCHEFFÉ (DIFERENÇA ENTRE RECEITAS POTENCIAIS E RECEITA REAL E DIFERENÇA ENTRE RECEITAS POTENCIAIS COM IMPOSTO NEGATIVO E RECEITA REAL).....	79
TABELA 12 - RENDIMENTO BRUTO POR ESCALÃO.....	96
TABELA 13 - IRS LIQUIDADO POR ESCALÃO.....	96
TABELA 14 - RENDIMENTO BRUTO, IRS LIQUIDADO E RENDIMENTO LÍQUIDO (0-13.500€).....	97
TABELA 15 - DESPESAS DE CONSUMO FINAL NO TOTAL DO RENDIMENTO DISPONÍVEL.....	97
TABELA 16 - TABELAS DE SUPORTE AOS TESTES ESTATÍSTICOS.....	97
TABELA 17 - TABELAS DE SUPORTE AO ÍNDICE DE GINI.....	97

## Lista de Acrónimos e Abreviaturas

**CIVA** – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**FMI** – Fundo Monetário Internacional

**INE** – Instituto Nacional de Estatística

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**UE** – União Europeia

## 1. INTRODUÇÃO

A utilização dos impostos como mecanismo de correção das desigualdades e como fonte de financiamento da atividade do Estado faz com que estes tenham uma relação intrínseca com as políticas públicas, quer por poderem ser em si mesmo uma política pública, quer por permitirem o desenho e implementação de políticas públicas de outra índole ao financiá-las.

No entanto, a ciência em torno das políticas públicas deixa, muitas vezes, de lado a política fiscal. Tal é evidenciado por Santos (2013, p. 27) quando nos diz que “não deixa, porém, de ser curioso como uma nova área de estudos da Ciência Política, a das políticas públicas, raramente se debruça sobre a política fiscal, concentrando antes as atenções nas políticas de despesa pública”.

É sobre esta perspetiva, das políticas públicas fiscais, que avançamos com a investigação, com o intuito de verificar se uma política pública fiscal de alteração ao desenho do imposto promoveria a diminuição da eventual regressividade no IVA. Nesse sentido, podemos afirmar que **a possibilidade de minimização da regressividade no IVA** é o **objeto do estudo** que nos propomos realizar.

O primeiro pressuposto, como vimos, é que o financiamento das políticas públicas depende dos recursos financeiros que resultam da política fiscal, na medida em que o lançamento de impostos tem por base a necessidade do Estado se financiar para fazer face às suas despesas e porque a implementação de uma política pública exige a utilização de fundos que a suportem (Teixeira E. C., 2002).

Ela deve estar assente num conjunto de suposições que garantam o financiamento da atividade do Estado, mas que possibilitem que tal aconteça sem onerar os contribuintes acima da sua capacidade contributiva, de acordo com os princípios da proteção do mínimo existencial, da justiça na repartição dos encargos e do máximo confiscatório (Nabais J. C., 2017).

Isto significa dizer que a justiça é um princípio regulador dos sistemas fiscais, na medida em que estes devem estar desenhados por forma a diminuir as assimetrias sociais

existentes e promover a justiça relativa entre os cidadãos contribuintes, conforme previsto na alínea b) do 81º artigo da CRP (Constituição da República Portuguesa [CRP], 2020).

Os impostos sobre o consumo, apesar de comportarem alguns mecanismos compensatórios para a promoção da justiça fiscal, não fazem qualquer distinção entre os contribuintes que o suportam com base na sua condição social. São impostos que apresentam taxas fixas proporcionais e apresentam um certo grau de regressividade na ótica do rendimento, onerando na mesma medida consumos idênticos de contribuintes com diferentes níveis de capacidade económica (Ferreira, 2006).

É o caso do IVA e é sobre este imposto em particular que nos debruçaremos. O desenho do imposto, com três taxas iguais para todos os contribuintes, leva a que os contribuintes com menor capacidade económica usem uma percentagem maior do seu rendimento para o suportar, tornando-se regressivo na ótica do rendimento (Braz & Cunha, 2009). Daqui extrai-se o **problema** a que pretendemos atender com esta investigação: **o atual modelo de tributação do consumo através do IVA produz efeitos regressivos, os quais devem ser articulados com os princípios da justa repartição dos encargos tributários e da capacidade contributiva.**

Este é um problema que tem merecido a atenção de vários autores, levando-os a estudar alternativas ao atual modelo de tributação que possibilitem atenuar a regressividade nos impostos indiretos, isto é, que permitam desonerar do ponto de vista fiscal aqueles que apresentam uma menor capacidade para contribuir para o financiamento do Estado. Tal como Catarino et al. (2016) , Correia (2010), Siqueira (2001) e Charlet e Owens (2010), debruçamo-nos sobre o problema com o intuito de contribuir para a discussão em torno de um modelo alternativo que possa melhorar a repartição do peso deste imposto geral sobre o consumo. Por isso, iniciamos o nosso estudo com a seguinte **pergunta de partida: É possível atenuar a regressividade no IVA, beneficiar os contribuintes com menores rendimentos e promover o ideal de justiça fiscal, através de uma alteração ao modelo de tributação de consumo que compreenda uma taxa única de imposto e um mecanismo de compensação?**

Decorrente da pergunta de partida, definimos que o **objetivo geral** desta dissertação é

**analisar o impacto da eventual aplicação de um modelo alternativo de IVA, pela adoção de uma taxa única de imposto, na atenuação da regressividade e sem prejuízo da receita fiscal, tendo em vista o aprofundamento da justiça fiscal.**

Para o estudo, partimos do pressuposto que qualquer que seja o modelo de tributação de consumo, este deve respeitar os requisitos estipulados pelo Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governança na União Económica e Monetária, no que diz respeito à sustentabilidade das contas públicas, garantindo a manutenção da receita arrecadada (Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governança na União Económica e Monetária, 2012).

Partiremos, então, da avaliação do impacto que a adoção de uma taxa única de IVA, tal como sugerido no Livro Verde sobre o Futuro do IVA (Comissão Europeia, 2010) e proposto por vários autores (Agha & Haughton, 1996; Ebrill et al., 2002; Owens, 2006; Braz & Cunha, 2009; Charlet & Owens, 2010; Catarino et al., 2017), teria na receita fiscal arrecadada com este mesmo imposto.

De acordo com o estipulado nos parágrafos anteriores, o primeiro **objetivo específico** da investigação é **testar o impacto financeiro da adoção de uma taxa única de IVA na receita pública**, pois uma eventual alteração ao modelo de tributação do consumo está, desde logo, condicionada pela necessidade de assegurar que a receita arrecadada não diminui. Depois de verificado o impacto do modelo na receita arrecadada, o segundo objetivo específico é **testar potenciais alterações ao desenho do modelo de IVA que diminuam a regressividade do imposto**.

Caso o impacto do modelo na receita arrecadada se demonstre positivo e possibilite um acréscimo da receita arrecadada, mas a regressividade não diminuir com um modelo de taxa única de IVA, avaliaremos então se um mecanismo compensatório, que passe pela devolução do imposto aos contribuintes com menor capacidade económica, provoca a diminuição dessa regressividade e se, simultaneamente, a sua aplicação é viável sem uma diminuição da receita arrecadada.

Para clarificar de que forma nos propomos a desenvolver a investigação, importa agora dar nota da estrutura que lhe servirá de fio condutor. Fazemo-lo com o intuito de

esquematizar a lógica seguida ao longo da investigação.

Do ponto de vista macro o estudo encontra-se dividido em três grandes áreas, nomeadamente:

1. Análise da problemática na perspetiva das políticas públicas;
2. Revisão da literatura e estado da arte referentes à Justiça e Princípios Fundamentais das políticas públicas fiscais, ao IVA, ao fenómeno da Regressividade Fiscal e às propostas existentes de transformação do desenho do IVA;
3. Análise do impacto que um modelo de IVA de taxa única e um mecanismo compensatório, sob a forma de imposto negativo destinado aos contribuintes com menor capacidade económica, teria na receita arrecadada e na diminuição da regressividade.

Iniciemos, então, por um enquadramento teórico da temática no âmbito das Políticas Públicas e de alguns princípios de um sistema fiscal baseado na justiça, antes de passarmos ao enquadramento do atual modelo de tributação do consumo e das alternativas já desenvolvidas pela academia, para que possamos no fim comparar os resultados obtidos com o estado da arte na matéria.

## 2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### 2.1. POLÍTICAS PÚBLICAS E POLÍTICA FISCAL

#### 2.1.1. A origem das Políticas Públicas

A alteração ao modelo de tributação do consumo que pretendemos avaliar com esta investigação é, em si mesma, uma política pública, na medida em que essa alteração tem como objetivo corrigir um problema identificado na relação entre o Estado e os cidadãos. Nesse sentido, é fundamental perceber a origem e a definição do conceito, para que possamos enquadrar o tema da dissertação no âmbito das políticas públicas e analisá-lo enquanto tal.

O estudo e definição de políticas públicas tiveram um forte impulso com os estudos de Laswell (1936), por ter abordado o termo *policy analysis* como conceito que se caracteriza pelo recurso ao conhecimento científico na avaliação da atuação prática dos governos, pretendendo com isso estabelecer uma área do saber que auxiliasse, com fundamento teórico, a atuação dos executivos e que pudesse avaliar o impacto das medidas adotadas por estes.

Definiu-as enquanto decisões governamentais com ênfase na ligação entre objetivos das políticas e os meios utilizados na formulação dessas mesmas políticas, o que faz ressonância com a sua definição de política (e título da obra citada): *Politics: who gets what, when, how* (Laswell, 1936).

Simon (1957) abordou posteriormente o conceito de *policy makers* para afirmar que são seres com racionalidade limitada e que essa limitação advém, entre outros fatores, de informação incompleta no suporte à tomada de decisão, do tempo (nas suas várias concepções) em que essa decisão é tomada e dos seus interesses individuais em conflito com o interesse coletivo.

Para minimizar essa limitação da racionalidade, o autor defende que deveriam ser criadas estruturas de suporte à tomada de decisão e aos decisores, que produzissem a informação teórico-prática, relativa ao assunto sobre o qual incidirá a decisão, necessária para minimizar as limitações do decisor e maximizar a sua racionalidade e a qualidade da política pública (Simon, 1957).

Numa linha alternativa de pensamento, Lindblom (1959) apresenta uma abordagem alternativa às políticas públicas e ao processo que conduz ao seu desenho e implementação, dizendo que estas estão sempre dependentes do processo político e das experiências anteriores na tomada de decisão face a problemas semelhantes, tornando-se por isso mais incrementais do que racionais.

O autor defende que o processo de tomada de decisão na implementação das políticas públicas deve seguir aquilo que ele define por *branch method*, segundo o qual o decisor político baseia a sua decisão nos objetivos que pretende atingir e em todas as experiências anteriores relativas a temas semelhantes, relativizando os valores em

conflito e adequando a sua resposta às diferentes sensibilidades políticas e sociais, através de um processo negocial, que conduz à formulação de uma política que nunca é definitiva e está em constante mutação e aperfeiçoamento (Lindblom, 1959).

Easton (1965), por sua vez, deixou um contributo fundamental ao definir a política pública enquanto um sistema, no qual a formulação, os resultados e o ambiente são fatores interdependentes. Naquilo que pode ser referido como a *black box* de Easton, o autor afirma que o processo de *policy making* está condicionado por *inputs* que os decisores recebem sob a forma de contributos por parte da envolvente social e sob a forma de pressões por parte de outros agentes políticos, sendo esses transformados em *outputs* sob a forma de decisões e políticas públicas que produzem efeitos no próprio sistema (Easton, 1965).

Em relação ao tema desta dissertação, estas abordagens clássicas em relação às políticas públicas e ao seu processo de formulação são fundamentais. Ao analisar um modelo alternativo de tributação do consumo, não podemos descurar que a sua eventual implementação resultaria num processo de formulação complexo, cujos resultados estariam sempre dependentes da dialética entre ciência e decisão política.

### 2.1.2. Definição e Características das Políticas Públicas

Suportando-nos nas várias perspetivas do processo de definição, desenho, implementação e avaliação das políticas públicas podemos, de uma forma simplista, defini-las como “o que um Governo escolhe fazer ou não fazer” (Dye, 1984, p. 13).

Segundo Peters (1986), uma política pública é a soma das atividades dos governos com influência na vida dos cidadãos governados, sejam elas fruto de ação direta ou resultado de delegação.

Caracterizam-se por ser um “conjunto de sucessivas iniciativas, decisões e ações do regime político frente a situações socialmente problemáticas e que buscam a resolução delas” (Velasques, 2001, p. 56).

É por isso que, em Portugal as políticas públicas encontram-se, desde logo, fundamentadas na CRP (CRP, 2020), estando nela inscrita “a obrigação do Estado de

promover políticas públicas para assegurar a construção do Estado Social...” (Rodrigues & Silva, 2016, p. 14).

Teixeira (2002) define-as como:

(...) diretrizes, princípios norteadores de ação do poder público; regras e procedimentos para as relações entre poder público e sociedade, mediações entre atores da sociedade e do Estado. São, nesse caso, políticas explicitadas, sistematizadas ou formuladas em documentos (leis, programas, linhas de financiamento) que orientam ações que normalmente envolvem aplicações de recursos público (...) (p.2)

Souza (2006, p. 26) apresenta a sua própria definição e diz-nos que se pode “resumir política pública como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, “colocar o governo em ação” e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente)”.

Bucci (2006, pp. 241-243) diz-nos que “políticas públicas são programas de ação governamental que visam coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”. Elas devem, então, “visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera atingir os resultados”.

Caeiro (2010) estipula que “as políticas públicas podem ser entendidas como o resultado da atividade de uma autoridade provida de poder público e de legitimidade institucional (...) e podem também definir-se como o conjunto de ações do governo no sentido de alcançar objetivos em face dos problemas ou conflitos sociais.”

Anderson (2011, p. 54), por sua vez, afirma uma política pública é “um curso de ação ou inação relativamente estável e com um propósito, seguido por um ator ou conjunto de atores para lidar com um problema ou matéria de preocupação”.

Torques e Boff (2011, p. 249) afirmam que estas “constituem um conjunto das mais diversas atuações do poder público, visando ao atendimento da finalidade pública, o conjunto de atividades voltado para a satisfação do interesse público com a finalidade de realizar os direitos fundamentais dos cidadãos”.

“Através das Políticas Públicas, o Estado organiza e redireciona a sociedade, em sintonia com as mutações sociais observadas em seu meio. Logo, as políticas públicas representam o esforço estatal de conduzir e conciliar interesses coletivos, por vezes antagônicos”, afirma Ferreira (2006, p. 6).

Resumindo, uma política pública pode ser entendida como um conjunto de decisões com vista ao cumprimento de objetivos, mediante a alocação de recursos públicos cujo propósito é não apenas resolver um problema, mas também orientar os comportamentos da sociedade (Albaladejo, 2014).

Ainda assim, se é importante compreender a definição de políticas públicas e os diferentes entendimentos que existem sobre o conceito, parece-nos ainda mais relevante perceber as suas características e os elementos que as compõem.

Nas definições anteriores é possível encontrar pontos comuns, que permitem sistematizar e sintetizar os principais atributos que definem uma política pública e que são, segundo Souza (2006), os seguintes: permitir a distinção entre o que o governo quer fazer e o que faz; envolver vários atores e níveis de decisão; ser abrangente, não se limitando a regras pré-estabelecidas; ser intencional e ter objetivos definidos *à priori*; ter um prazo temporal alargado; requerer fases de implementação, execução e avaliação após a tomada de decisão que a origina.

Secchi (2013) afirma que uma política pública é composta por dois elementos essenciais que descreve como “intencionalidade pública” e “resposta a um problema público”, ou seja, na sua génese existe uma intenção declarada e ela surge como veículo para a resolução de um problema considerado “coletivamente relevante”.

Atendendo ao segundo elemento de uma política pública, Sjoblom (1984) define um problema público como a diferença verificável entre a situação vigente e uma situação ideal, quando a situação vigente é considerada inadequada e existe vontade de a alterar.

O problema público distingue-se dos problemas privados e dos problemas sociais, uma vez que, para ser público, o problema para além de existir tem de ser reconhecido pela sociedade como tal e tem de ser incluído na agenda política, tornando-se um tema incontornável para os decisores. Complementarmente, a definição de política de um problema público está assente em quatro variáveis: a intensidade do problema, a sua dimensão, a originalidade da questão e a urgência na sua resolução (Subirats et al., 2008).

Em relação à questão do problema, Subirats (2006, pp. 199-202) concorda que ele está na génese da decisão de formulação de uma política pública e realça que, apesar disso, os problemas são artificiais e não existem em independência de quem os define, considerando que a sua identificação e a manifestação de vontade de os resolver são condição sine qua non para a sua existência e que, por isso, problemas e soluções são realidades complementares ao ser possível definir um problema de formas distintas e existir, também, uma multiplicidade de soluções alternativas para um mesmo problema.

Considerando também que a existência de um problema é a base de qualquer política pública, Knoepfel et al. (2011, pp. 26-28) determinam oito características definidoras cuja verificação é fundamental: 1 – solução de um problema específico; 2 – a existência de um público-alvo; 3 – coerência; 4 – a existência de várias decisões e atividades na sua formulação; 5 – possibilidade de conter programas de intervenção; 6 – o envolvimento de atores públicos; 7 – a existência de medidas formalizadas; 8 – coercividade (os autores têm vindo a abandonar esta última característica em resultado do advento das políticas públicas implementadas com recurso a parcerias público-privadas).

De forma mais simplificada, Saravia (2006) assume que uma política pública tem quatro componentes que lhe dão corpo:

- a) institucional: a política é elaborada ou decidida por autoridade formal legalmente constituída no âmbito da sua competência e é coletivamente

vinculante; b) decisória: a política é um conjunto/sequência de decisões, relativo à escolha de fins e/ou meios, de longo ou curto alcance, numa situação específica e como resposta a problemas e necessidades; c) comportamental, implica ação ou inação, fazer ou não fazer nada; mas uma política é, acima de tudo, um curso de ação e não apenas uma decisão singular; d) causal: são os produtos de ações que têm efeitos no sistema político e social. (pp. 31-32)

Thoenig (1985) aproxima-se da formulação anterior e assume que as componentes de uma política pública são cinco e podem caracterizar-se por:

[...] um conjunto de medidas concretas; decisões ou formas de alocação de recursos; ela esteja inserida em um 'quadro geral de ação'; tenha um público-alvo (ou vários públicos); apresente definição obrigatória de metas ou objetivos a serem atingidos, definidos em função de normas e de valores. (p. 7)

Por outro lado, Parada (2006, pp. 69-70) defende que política pública tem de ser "formalmente comparável", o que advém do facto de um dos seus componentes ser a existência de metas e objetivos que, por definição, devem ser mensuráveis e, desse modo, defende que esta deve conter onze características chave:

1. Fundamentação ampla e não apenas específica;
2. Estimativa de custos e alternativas de financiamento;
3. Fatores que permitam uma avaliação de custo-benefício social;
4. Comparação entre o benefício social de outras políticas públicas;
5. Consistência interna e agregada;
6. Determinação dos apoios e críticas prováveis;
7. Oportunidade Política;
8. O lugar que ocupa numa sequência de medidas pertinentes;
9. Clareza dos objetivos estipulados;
10. Funcionalidade dos instrumentos a aplicar;

## 11. Definição dos indicadores;

Desta feita, o estudo de um modelo de tributação de consumo por via de um imposto com taxa única e eventual aplicação de um mecanismo compensatório a favor dos contribuintes com rendimentos até 13.500€ é, na verdade, o estudo de uma hipotética política pública de redução da regressividade do imposto e de aprofundamento do ideal de justa repartição dos encargos tributários.

Isto porque a eventual alteração do modelo de tributação de consumo cairia sob as várias definições de políticas públicas apresentadas, na medida em que seria materializado através de um “programa de ação governamental” (Bucci, 2006), com o intuito de responder a uma “situação socialmente problemática” (Velasques, 2001), através do “esforço estatal de conduzir e conciliar interesses coletivos” (Ferreira, 2006) com influência na vida dos cidadãos (Peters, 1986) e que é intencional e tem objetivos definidos previamente (Souza C. , 2006).

Para além disso, é ainda possível relacionar o tema em análise nesta dissertação com as características definidoras das políticas públicas. Ora vejamos:

- A análise de um modelo de tributação de consumo com um imposto de taxa única e eventual aplicação de um mecanismo compensatório para os contribuintes com menores rendimentos surge da identificação de um problema (Knoepfel et al., 2011) (Secchi, 2013) (Sjoblom, 1984) (Subirats, 2006) que se prende com a regressividade do atual modelo que onera mais, em função do rendimento, os contribuintes com menores rendimentos;
- Ao abrirmos a hipótese de aplicação de um mecanismo compensatório para os contribuintes com rendimentos inferiores a 13.500€ estamos a definir o público-alvo (Knoepfel et al., 2011) (Thoenig, 1985) da política pública, uma vez que a regressividade do atual modelo na ótica do rendimento afeta especialmente estes contribuintes;
- Tratando-se de um modelo de tributação, o processo da sua formulação e implementação seria forçosamente institucional (Saravia, 2006) e envolveria uma multiplicidade de atores públicos (Knoepfel et al., 2011) com poder para promover a alteração;

- Considerando a complexidade do tema, a sua formulação seria fruto de um conjunto alargado de decisões (Knoepfel et al., 2011) (Saravia, 2006) (Thoenig, 1985) relacionada com os seus objetivos, com os meios necessários, com a sua implementação e com os resultados esperados no tempo definido;
- Estando identificado o problema, a política pública em análise apresenta também objetivos claros, concretos e mensuráveis (Knoepfel et al., 2011) (Parada, 2006) (Souza C. , 2006) (Thoenig, 1985), que são a diminuição da regressividade na tributação do consumo e o aprofundamento do ideal de justiça na repartição dos encargos tributários;
- Por fim, a política pública é passível de avaliação e permite a comparação entre a realidade após a sua implementação e antes da sua implementação no que diz respeito à regressividade da tributação do consumo na ótica do rendimento, uma vez que os seus indicadores (Parada, 2006) estão também definidos previamente: rendimento disponível pós-tributação, distribuição do peso suportado pelos vários escalões de rendimento na receita arrecadada via IVA antes e após implementação da política e diferença entre a receita arrecadada com o modelo atual e com o modelo em análise.

### 2.1.3. Os Tipos de Políticas Públicas, as Políticas Públicas Fiscais e as finalidades dos impostos

Independentemente da definição adotada e em resultado das suas características, as políticas públicas podem dividir-se em vários tipos, consoante os objetivos e propósitos que apresentam.

Para Lowi (1972) estas dividem-se em quatro sistemas, segundo os quais elas podem ser regulatórias, distributivas, redistributivas ou constitutivas.

As políticas regulatórias caracterizam-se por serem aquelas em que o Estado pretende regular determinada atividade ou comportamento, estabelecendo um conjunto de normas e legislação que são gerais e que moldam o modo de atuação do setor ou dos agentes do setor a que se destinam (Limonti et al., 2014).

As políticas constitutivas são aquelas que visam alterar as estruturas de poder da sociedade ou o modo como esta se organiza politicamente, definindo os procedimentos legais e políticos para a gestão da coisa pública e para a tomada de decisão política (Limonti et al., 2014).

As políticas redistributivas, por seu turno, visam a redistribuição de riqueza ou de benefícios, impactando negativamente um determinado grupo a favor de um outro que, à partida, tem uma condição mais desfavorável. O seu objetivo é o de redefinir os equilíbrios sociais (Limonti et al., 2014).

Por último, as políticas distributivas definem-se por visarem gerar um impacto positivo num grupo definido de atores, privilegiando-o em comparação ao todo e sendo os seus custos suportados pela generalidade da sociedade sem que haja uma verdadeira transferência de benefícios de uns para os outros (Souza C. , 2006). São aquelas em que se verifica uma utilização de fundos públicos ou uma alocação de serviços ou benefícios direcionados para um determinado grupo de contribuintes (Anderson, 2011).

No caso concreto, o que nos propomos a analisar é uma política pública fiscal, objetivada num modelo alternativo ao atual imposto geral sobre o consumo (IVA), o que nos leva à necessidade de compreender o que são e como funcionam as políticas públicas fiscais, em especial as de tributação do consumo, bem como as finalidades dos impostos num sistema fiscal moderno e a forma como estes são hoje utilizados para fins que não se esgotam na arrecadação de receita.

Como já se viu, para que um Estado possa promover qualquer política pública a favor dos seus cidadãos é necessário que o mesmo tenha capacidade financeira para satisfazer as necessidades de despesa advindas dessas mesmas políticas a implementar.

Silvestre (2013) defende que a arrecadação dos tributos é condição *sine qua non* para a concretização da ideia de Estado de Direito Democrático, na medida em que essa arrecadação garante o financiamento necessário para a prossecução das funções fundamentais de um Estado.

Isto é assumir que a “política fiscal está no centro das políticas públicas, sendo o seu conhecimento e o seu estudo essencial para a decisão política” ou, por outras palavras, que as políticas públicas estão sempre dependentes das receitas arrecadadas por via dos impostos (Rodrigues & Silva, 2002, p. 17).

E podemos entender este conceito de política fiscal como “o uso adequado dos vários impostos e das características que os recortam (...) no sentido de serem prosseguidos os objetivos económico-sociais definidos” (Pereira M. F., 2018).

Ou seja, o cumprimento das funções que o Estado advoga para si está intimamente dependente da receita que este arrecada para si pela via dos impostos. Justifica-se, portanto, a tributação como forma de produzir receita suficiente para cobrir as despesas que se perspetiva efetuar ao longo do tempo (Santos J. A., 2013).

Por outras palavras, para que o Estado consiga dar resposta às necessidades coletivas é necessário que obtenha recursos e que os utilize de acordo com o processo de identificação e estratificação por grau de importância das necessidades a que pretende dar resposta, programando da melhor forma possível essa afetação de recursos para a promoção do bem comum (Catarino, 1999).

Essas receitas provêm em grande medida dos impostos cobrados. Em Portugal as receitas fiscais representaram, no ano de 2020, 92,4% das receitas totais arrecadadas pela Administração Pública, valor esse que cresceu constantemente entre 2012 e 2017, estabilizando em 2018 e estando em trajetória descendente desde então (PORDATA, 2022).

Estes valores comprovam aquilo que Santos (2013) pretende transmitir quando nos diz que a finalidade geral dos impostos é, desde sempre, uma finalidade financeira na medida em que os impostos existem com o fundamento do financiamento das despesas públicas que o Estado suporta em benefício da comunidade.

Isto porque não é viável a existência de um Estado sem dinheiros públicos que permitam a satisfação das necessidades coletivas, dinheiros esses que provêm maioritariamente da arrecadação de impostos, como se viu. O que significa dizer que sem impostos não

existiria capacidade de suprimento das necessidades coletivas de determinado grupo humano organizado e sem essa capacidade não existiria, em última instância, Estado (Catarino, 1999).

Aliás, a doutrina afirma que um dos principais constrangimentos ao desenho e implementação de políticas públicas é o constrangimento no balanço orçamental, na medida em que a despesa que lhes está associada é financiada por receitas públicas e, nesse sentido, é necessário assegurar que a sua implementação não resulta no desequilíbrio das contas públicas (Quiggin, 2006).

Para além da função de arrecadação de receita que financie a atividade do Estado e, conseqüentemente, as políticas públicas que este pretende implementar, o desenho de determinado imposto pode ser, em si mesmo, uma política pública. Trata-se, nesse caso, de uma política pública fiscal, que se caracteriza por ser “o somatório das ações integradas, programas e projetos que constituam um conjunto de comportamentos estatais que visam a efetivação do exercício do poder de tributar” (Ferreira, 2006, p. 6).

As políticas fiscais são então políticas públicas *per se* porque, como nos diz Soares (2021, p. 69), “gozam das mesmas características destas (são um ato institucional, decisório e implica a ação ou inação do Estado e têm efeitos no sistema político e social) e prosseguem as mesmas finalidades gerais (...)”.

Ou, como afirma Mello (1978), as políticas públicas fiscais são o resultado da resposta às questões “porque tributar?”, “o que tributar?” e “qual o grau de tributação?”, devendo ser analisada à luz dos seus objetivos predefinidos.

De acordo com Canotilho e Moreira (2007, p. 1102), a política fiscal compreende o nível de tributação e a carga fiscal, a distribuição do peso dos vários impostos na receita arrecadada e o grau de progressividade dos impostos que compõem o sistema fiscal em questão.

Ao falarmos do peso dos vários impostos, da carga fiscal e da progressividade estamos, como Pereira (2018, p. 457), a assumir que a política fiscal tem, no desenho dos

impostos e das suas características, conceitos fundamentais para o atingimento dos objetivos sociais e económicos da tributação.

Daqui se depreende que, com a evolução do Estado Social, os impostos têm vindo a adquirir novas finalidades. Desde logo a finalidade social, ou seja, a utilização dos impostos como forma de fomentar um reequilíbrio mediante a “repartição dos rendimentos e da riqueza da população” (Wagner, 1906, pp. 200-204).

É por isso que Becker (2018, p. 630) afirma que uma importante função dos tributos passa por ser “um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”.

É também o que nos dizem Santos e Lopes (2013, p. 5) quando afirmam que “o imposto é um instrumento de política económica, utilizado para prosseguir objetivos de redistribuição de riqueza e de rendimento, de regulação conjuntural e de crescimento e desenvolvimento de um país”.

Daqui resulta que a ideia de Estado Social está intimamente ligada com a necessidade de tributar, pois este só existe na medida em que a capacidade de arrecadação de receita para suportar a despesa na implementação das políticas públicas o permitir (Barcarollo, 2013).

Esta noção de que os impostos têm outros fins que não a simples arrecadação de receita a favor do erário público trata-se do uso do imposto para fins extrafiscais, no âmbito da qual aqueles têm diversos objetivos, como por exemplo a finalidade social dos impostos já referida (Silva D. C., 2007).

As políticas públicas fiscais revestem-se, portanto, quer de natureza fiscal, quer de natureza extrafiscal, consoante tenham como único objetivo a obtenção de receita ou, por outro lado, sejam em simultâneo um “instrumento de realização de outras atribuições estatais (...)” (Ferreira, 2006, pp. 6-7).

Nabais (2015). define assim a extrafiscalidade:

(...) tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação (...) estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os, nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social. (p. 629)

Carvalho (2019, p. 287), por sua vez, entende-a como a “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios”.

Catarino e Ferraz (2022, p. 50) dizem-nos, na mesma linha, que a extrafiscalidade “integra o leque dos meios ou instrumentos, como a lei, a coerção, utilizados para orientar os agentes económicos a adotar os comportamentos sociais desejados, alcançando fins de interesse público geral”.

É, portanto, através de políticas públicas fiscais, olhando os impostos para além da sua função primária de arrecadação de receita, que os decisores públicos são capazes de estimular ou desencorajar comportamentos coletivos, definindo o desenho dos impostos vigentes, e interferindo, desta forma, nas relações de produção e distribuição de riqueza (Ribeiro & Maciel, 2017).

Posto isto, é seguro afirmar que a política fiscal pode ter um carácter arrecadatório ou extrafiscal, conforme atentemos na “atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar” ou na atividade de tributação com vista à prossecução de objetivos que não o de arrecadação de receita, que se materializa numa intervenção na economia e na distribuição de riqueza ou no estímulo ou desencorajamento de determinados comportamentos (Vinha & Ribeiro, 2004, p. 56).

Se os impostos têm hoje fins extrafiscais e se as políticas fiscais são políticas públicas como vimos, então de que forma e com que fins a tributação do consumo pode ser considerada uma política pública?

Soares (2021, pp. 90-91) diz que a doutrina tem priorizado a tributação do consumo em detrimento da tributação do rendimento, argumentando que a primeira “incita à poupança, dificulta os comportamentos de evasão fiscal dos sujeitos passivos de imposto, simplifica a gestão do imposto, diminui os custos administrativos (...)

Por outro lado, ao tributar o consumo de forma “cega”, estes impostos tendem a ser mais penalizadores para os contribuintes com menores rendimentos, uma vez que consomem a grande parte do seu rendimento. Aqui o incitamento à poupança não se verifica e a tributação do consumo é, como veremos, regressiva em função do rendimento.

É neste sentido que conduzimos esta investigação, por forma a perceber se é possível promover uma política pública de tributação do consumo que mantenha os benefícios que o atual modelo apresenta e que consiga mitigar o impacto que este tem no orçamento dos contribuintes mais desfavorecidos, tornando o IVA num imposto mais justo e menos regressivo do ponto de vista do rendimento, analisando o imposto na sua vertente extrafiscal e enquanto instrumento de correção de desigualdades.

Para o tema desta dissertação, focamos na finalidade que os impostos podem ter para a promoção da justiça fiscal e, nesse sentido, debruçamo-nos sobre dois princípios do sistema fiscal que visam garantir uma tributação justa.

## 2.2. ALGUNS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA FISCAL

No que a esta dissertação diz respeito, há dois princípios base de um sistema fiscal cuja compreensão é fundamental para compreensão do modelo de tributação de consumo em análise e para a justificação do próprio tema do estudo e dos seus objetivos. São eles o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, na medida em que o primeiro nos garante que os contribuintes são iguais perante a lei e o segundo que

garante que, nessa igualdade legal, o Estado protege os contribuintes cuja disponibilidade económica e financeira é mais desfavorável.

### 2.2.1. Os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva

O Princípio da Igualdade é um dos princípios basilares da CRP veja-se o artigo 13º - e quando analisado na ótica do sistema fiscal, garante que todos os cidadãos estão, à partida, sujeitos a tributação e todos estão sujeitos aos mesmos critérios de repartição dos impostos, sendo por isso encarados como iguais perante a lei e na aplicação da lei (Silva A. C., 2008).

Do princípio enunciado resultam dois subprincípios, que Ribeiro (2010) define da seguinte forma:

Generalidade significa que todos os cidadãos estão submetidos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta, isto é, de índole meramente política e que uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério.

(p. 261)

Nesta lógica de igualdade tributária tornou-se necessária a adoção de princípios, como o da capacidade contributiva, que garantissem que a igualdade fiscal é uma igualdade relativa. Isto porque caso se tratasse de uma igualdade absoluta estaríamos perante uma situação em que, independentemente das manifestações diretas ou indiretas de riqueza, os contribuintes pagariam todos o mesmo valor absoluto em impostos.

Mello (2007) aborda esta questão assumindo as discriminações positivas como úteis e afirmando que estas devem ter por base critérios que visem diminuir as desigualdades, sempre em respeito pelos preceitos legais. Ou seja, a igualdade tributária é, na verdade, um desígnio da busca pela igualdade na distribuição da carga fiscal de acordo com a capacidade demonstrada para pagar impostos (Bairrada & Martins, 2008).

Tal está de acordo com aquilo a que Nabais (2017, p. 149) apelida de igualdade vertical e horizontal, conceitos que o próprio se socorre para definir a capacidade contributiva como critério para a repartição dos impostos e que garantem que existe “igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”.

Mill (1848), cuja perspetiva utilitarista colocava a felicidade como desígnio do homem, escrevia que o verdadeiro princípio da tributação deve ser não igual em proporção aos meios, mas sim, tanto quanto possível, exigir de todos um sacrifício igual. Isto significa, por outras palavras, que a tributação deve representar um sacrifício equivalente para todos e que, como tal, aqueles que possuem uma maior capacidade contributiva devem ser onerados numa proporção maior que os que possuem menos rendimentos.

E é esta a base do princípio do sacrifício que nos diz que “os impostos que cada um deve suportar, devem basear-se seja no rendimento obtido ou utilizado, seja na riqueza possuída ou utilizada” (Nabais J. C., 2017, p. 154).

É em seguimento do princípio do sacrifício, bem como em contraponto ao princípio do benefício cuja definição não releva para esta dissertação, que surge o Princípio da Capacidade Contributiva, que é um dos princípios basilares das Políticas Públicas Fiscais e do ordenamento fiscal português e significa, de forma simplificada, que os impostos devem estar distribuídos de acordo com a capacidade económica que os contribuintes demonstram ter, de acordo com os seus rendimentos e/ou com as despesas que realizam num dado período de tempo (McGee, 2004).

Com uma base mais filosófica pode dizer-se que a própria conceção do Homem enquanto parte integrante da sociedade e do Estado justifica que cada um contribua para a manutenção desse mesmo Estado, mas que o faça de acordo com a sua capacidade contributiva (Weston, 1903).

É neste sentido que aponta também Faveiro (2002) quando nos diz que o princípio da capacidade contributiva deriva diretamente do conceito de justiça distributiva, na medida em que de acordo com o conceito, espera-se que os indivíduos contribuam para

a sociedade em proporcionalidade da sua disponibilidade de bens ou valores económicos, servindo o princípio como limite e condição para o estabelecimento dos impostos e como fator essencial de interpretação da lei que lhes serve de base.

Tal encontra-se plasmado no ponto 1 do artigo 4º da Lei Geral Tributária que diz que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património” (Lei Geral Tributária: aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98 (Versão Consolidada), 2019).

Por outro lado, e apesar de não ser um princípio consagrado *de facto* constitucionalmente, a doutrina parece pender para a assunção de que estes se encontram acolhido pela CRP, ainda que de forma não expressa, derivado das referências no articulado a um conjunto de preceitos fiscais e de direitos fundamentais que só podem ser cumpridos tendo por base o princípio aqui em causa (Ribeiro J. J., 1989; Franco, 2012; Nabais J. C., 2015).

Isto pode ser, desde logo, verificável no ponto 4 do artigo 104 da CRP (CRP, 2020) que estabelece que “A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social”. Só pode existir justiça social se o sistema fiscal for, também ele, justo.

Na verdade, este conjunto de normas presentes na CRP têm tanta relevância no desenho dos impostos e na salvaguarda dos direitos dos contribuintes que vários autores os agrupam naquilo a que chamam de Constituição Fiscal e que parece ter correspondência na prática do Direito pelo Tribunal Constitucional (Nabais J. C., 2017; Pereira M. F., 2014).

Barros de Carvalho (2005) descreve do seguinte modo o princípio em questão:

Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem sinais de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto (...) Todavia, não custa reiterar que este só se torna

exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade económica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções de ocorrência. (pp. 340-341)

Visto através de um prisma funcional, o princípio da capacidade contributiva serve para aferir a igualdade e/ou desigualdade entre os contribuintes à luz do Direito Fiscal, tendo como objetivo final a aplicação do princípio de igualdade e a prossecução da justiça (Conti, 1997).

Como se vê, este princípio adota hoje uma forma quase exclusivamente económica, pois trata-se da “faculdade que, pela sua situação económica, uma pessoa física ou moral tem de participar no financiamento dos encargos públicos”, avaliada pelo seu rendimento, o seu nível de consumo e o seu património (Santos J. A., 2013, p. 382).

Na sua conceção enquanto premissa ou pressuposto, esta exige que toda a tributação tenha por objeto “bens fiscais” e exclui da tributação, por isso mesmo, o mínimo existencial e o “máximo confiscatório” (Santos J. A., 2013, p. 155).

Na sua conceção enquanto critério, a capacidade contributiva possibilita a rejeição de outros critérios normativos, o que coloca um travão na construção de tributos que almejem única e exclusivamente o aumento de receita do Estado sem ter em linha de conta a condição social, económica e financeira dos contribuintes (Nabais J. C., 2017).

Resumindo, como nos diz Neto (2005, p. 253) “A capacidade contributiva reproduz direito fundamental dos contribuintes, enquadra-se no conceito material de direitos fundamentais, assegurando os direitos subjetivos do cidadão contribuinte, funcionando como limite ao poder de tributar”.

É isso que nos dizem Tipke e Yamashita (2002, pp. 27-28) quando afirmam que a “justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito”.

“Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos económicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza”, afirma Carrazza (1996, p. 522).

Em resumo, “as normas de finalidade fiscal de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver” (Tipke & Yamashita, 2002, p. 31).

É por isso que o sistema fiscal prevê a existência de um mínimo existencial que o Estado não pode tributar, garantindo que os contribuintes possuem rendimentos compatíveis com uma vida digna, bem como uma proibição do confisco, impedindo o Estado de tributar manifestações de riqueza a níveis considerados excessivos, conforme veremos de seguida.

### 2.2.2. O Mínimo Existencial e a Proibição do Confisco

O princípio da capacidade contributiva tem, portanto, uma relação simbiótica com duas ideias centrais dos sistemas fiscais modernos que são a noção de mínimo existencial e a proibição do confisco, ideias essas que são fundamentais na limitação legal aos excessos tributários e na manutenção do respeito pela dignidade da pessoa humana e dos seus direitos fundamentais constitucionalmente consagrados.

Estas ideias basilares dos sistemas fiscais representam, respetivamente, o limite inferior e superior da tributação, na medida em que ninguém deve ser tributado quando se encontre aquém do mínimo existencial e da vida condigna, mas também ninguém deve ser tributado em valores que representem o confisco e que penalizem, em demasia, as suas manifestações de riqueza (Gassen et al., 2013).

Chimenti (2010) cruza o princípio da capacidade contributiva com o da dignidade da

pessoa humana para justificar a exclusão do mínimo existencial da tributação.

“O ónus tributário a ser suportado individualmente deverá coincidir com a possibilidade máxima de interferência estatal na riqueza individual, de tal modo que não ultrapasse o mínimo existencial arraigado na dignidade humana” (Ferreira, 2006, p. 3).

Tal está assente na noção de Estado Social que, enquanto princípio, molda os limites inferiores e superiores do sistema fiscal de um Estado, na medida em que estabelece limites – que se interligam com o princípio da capacidade contributiva – à tributação de rendimentos ou manifestações de capacidade contributiva essenciais para a satisfação das necessidades mínimas existenciais (Nabais J. C., 2017).

Comprova-se esta conceção limitativa cumprida pelo princípio do Estado Social no artigo 81º alínea b) da CRP (CRP, 2020) que nos diz ser incumbência do Estado:

promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” e no artigo 103º, nº1, onde afirma que o sistema fiscal tem como “missão” a prossecução da “justa repartição dos rendimentos e da riqueza”

Considerando os princípios anteriores, vejamos como está desenhado o IVA e como a aplicação dos princípios já analisados pode justificar a transformação do modelo de tributação do consumo com vista à diminuição da regressividade verificada em vários estudos sobre a matéria, que abordaremos mais à frente, e à promoção da justiça fiscal.

## 2.3. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

### 2.3.1. Definição de Imposto

Weston (1903) definia o imposto como uma contribuição dos indivíduos a partir da sua propriedade privada para a manutenção e defesa do governo, com o intuito deste poder realizar as suas funções e os propósitos do Estado serem cumpridos.

É uma prestação pecuniária efetiva, com carácter unilateral e definitivo, não consignada a uma utilização específica, devida ao Estado e estabelecida legalmente sem carácter sancionatório, mas de pagamento coercivo, com vista à prossecução dos fins públicos (Teixeira A. B., 1985, p. 36).

Catarino (1999, p. 177), mantendo o foco no financiamento do Estado para salvaguardar a prossecução dos seus objetivos e garantir as suas funções, diz-nos que é uma “prestação patrimonial positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateral ou sinalagmática, estabelecida por lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para a satisfação de fins públicos, que não constitui sanção pela prática de atos ilícitos”.

Sanches (2007) afirma que:

são prestações patrimoniais, singulares ou reiteradas e unilaterais, que não apresentam uma ligação com qualquer contraprestação retributiva específica e que são exigidas e cobradas por uma entidade pública com o fim de cobrir as despesas públicas. Comporta um dever de prestação que surge pela verificação de um facto legalmente previsto e que origina uma relação jurídica tributária. (p. 22)

O imposto é, portanto, de carácter obrigacional e normalmente devido em dinheiro. É, também, unilateral na medida em que a este não corresponde uma contraprestação específica a favor do contribuinte, em respeito pelo princípio orçamental da não consignação (Nabais J. C., 2017).

Pereira (2018, pp. 13-16), por sua vez, define-o como “prestação pecuniária, coativa, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos” e corrobora esta definição com aquela adotada por Jeze (1931) quando o autor nos diz que “o imposto é uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos”.

Na sua base estará sempre uma autorização legal para o lançamento e cobrança de imposto e daí vem a sua conceção coativa. Para além dessa autorização legal os impostos têm, necessariamente, de ter um fundamento que os justifique e que se enquadra num dos dois conceitos (Santos J. A., 2013):

- i. O primeiro, imposto como preço, encontra base na assunção de que o pagamento de impostos serve enquanto contrapartida para a despesa que o Estado tem com os serviços e bens públicos que “oferece” aos seus cidadãos;
- ii. O segundo, imposto como dever social, tem por base a ideia de que o Estado é a única forma de organização que garante a sobrevivência comunitária. Esta perspetiva entende que o imposto é exigível e exigido, na medida da capacidade de cada um, para garantir a existência da harmonia oferecida pela vivência numa comunidade organizada sob a forma de Estado.

Para além disso, no que diz respeito à tributação sobre o consumo, Nabais (2017, p. 183) diz-nos que “a Constituição exige que a tributação do consumo seja efetuada tendo em linha de conta a adaptação da estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social”

Por outro lado os impostos regem-se, também, pelo Princípio da Indisponibilidade que nos diz que depois de verificada a legalidade da criação e definição do imposto não pode nenhuma das partes cessar a relação tributária, isto é, prescindir de receber o imposto (sujeito ativo) e escusar-se a pagar o imposto (sujeito passivo), uma vez que se considera que o tributo tem justificação na lei e pretende prosseguir o superior interesse público, não podendo submeter-se a estímulos pontuais e variar de acordo com o momento vivido (Catarino J. R., 1999).

Tendo definido o imposto, no geral, interessa-nos agora compreender o que é e como se caracteriza o imposto sobre o valor acrescentado, com especial relevância atribuída ao IVA em Portugal.

### 2.3.2. O Imposto sobre o Valor Acrescentado

A origem do imposto sobre o valor acrescentado, ainda que num desenho bastante mais rudimentar que aquele hoje existente, é atribuída a Wilhelm von Siemens num livro da autoria do seu irmão Carl Friedrich von Siemens com o título traduzido em português para “Um Imposto sobre Vendas Refinado” (Siemens, 1919)<sup>1</sup>.

Quase trinta anos depois da publicação, em 1948, foi adotado em França, pela primeira vez, um imposto inspirado no modelo de Siemens que taxava a produção e que possibilitava o crédito pelo imposto suportado na aquisição de matérias-primas necessárias a essa mesma produção (Varsano, 2014).

No ano seguinte, a Missão Shoup, liderada pelo economista Carl Shoup, sugeria a adoção de um modelo de tributação do consumo assente num imposto sobre o valor acrescentado (Ito, 1950). O relatório garantiu a Shoup o reconhecimento como o pioneiro intelectual do modelo, mas acabou por não ser implementado no país.

Em 1954, o então Diretor Geral de Impostos em França, Maurice Lauré, evoluiu o desenho do imposto e definiu a sua denominação que ainda hoje vigora, descrevendo-o detalhadamente na sua obra *La Taxe sur la Valeur Ajoutée* (1953) e ficando na história como o principal percussor do IVA moderno.

O imposto idealizado por Lauré era bem mais abrangente que as versões anteriores, uma vez que já não se limitava somente a taxar a produção e que permitia o crédito do imposto que incidia sobre os bens de capital e sobre as despesas gerais relacionadas com a atividade económica em questão. Ainda assim, excluía os serviços e era destinado somente aos grandes contribuintes (Varsano, 2014).

O IVA foi ganhando protagonismo em vários sistemas fiscais e, com criação da Comunidade Económica Europeia e o objetivo político de criação de um mercado comum, passou a ser obrigatório para todos os Estados-Membros por força da Primeira e Segunda Diretivas do Conselho de 11 de abril de 1967 relativas à “harmonização das

---

<sup>1</sup> Citado em R.A. Musgrave **Fonte especificada inválida.**, “Schumpeter’s crisis at the tax State: an essay in fiscal sociology”, *Evolutionary Economics* 2, pp. 89 - 113

legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios” (Conselho da Comunidade Económica Europeia, 1967) e à “harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado” (Conselho da Comunidade Económica Europeia, 1967), respetivamente.

A evolução do IVA foi-se densificando na Europa com diversas diretivas do Conselho, com destaque para a Sexta Diretiva (Conselho das Comunidades Europeias, 1977) que culminou o processo de harmonização do imposto e que foi mais recentemente revogada pela Diretiva 2006/112/CE de 28/11/2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Conselho da União Europeia, 2006), atualmente consolidada, que estabelece esse mesmo sistema comum e que é a afirmação de facto do IVA moderno (Ebrill et al., 2001)

Importa, por isso, compreender o que é este imposto, como se define o IVA moderno e como este imposto está instituído, atualmente, em Portugal.

O IVA, por definição de tipologia, é um imposto que tributa o consumo, que incide sobre todas as fases da cadeia de produção, mas que possibilita aos vários operadores dessa mesma cadeia deduzir os custos com inputs necessários à prossecução da sua atividade económica, evitando assim o efeito cumulativo verificável em outros impostos sobre o consumo. Este imposto incide no valor acrescentado em cada uma das fases da cadeia e não ao valor absoluto do bem ou serviço em cada uma das fases, o que dá a neutralidade característica desta forma de tributação (Vasques, 2017; Catarino & Correia, 2016).

Vejamos agora como se classifica o IVA quanto às suas características.

### 2.3.3. Classificação do IVA

“O IVA é caracterizado, essencialmente, como um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto”, afirma Palma (2014, p. 42).

Em concordância, Almeida (2013, p. 5) afirma que o IVA é entendido como “um imposto de matriz comunitária, baseado transitoriamente no princípio de tributação no país de destino e, bem assim, um imposto indireto, plurifásico, incidente sobre atos de consumo que opera através do método subtrativo indireto”.

É também um Imposto Real na medida em que é devido de acordo com a realidade fáctica objeto de tributação, sem atender a características pessoais do devedor do imposto, apurando-se a base tributável única e exclusivamente de acordo com os atos geradores de obrigação de imposto (Catarino, 2019; Sanches, 2007).

E não atendendo a estas características pessoais para ter em conta possíveis alterações diz-se que é um imposto de quota fixa pela universalidade que comporta, na medida em que todos os contribuintes são tributados à mesma taxa. Isto não significa dizer que o imposto tem uma só taxa, mas sim que as taxas que o compõem são fixas e não variam de acordo com variações na base tributável (Nabais J. C., 2017).

É, em simultâneo, um imposto indireto segundo um conjunto de critérios económicos e jurídicos que importam abordar (Nabais J. C., 2017):

- i. Do ponto de vista financeiro atinge manifestações mediatas de capacidade contributiva ao tributar a despesa, a transferência de bens ou outras manifestações indiretas.
- ii. Sob a perspectiva económica constitui custos de produção das empresas. No que diz respeito à repercussão, conforme visto, verifica-se a repercussão económica no consumidor final.
- iii. Por fim, relativamente à relação jurídica, esta é desencadeada por um ato isolado ou por atos sem continuidade entre si, sendo por isso instantânea.

Por tributar todas as fases da cadeia de produção é também um imposto plurifásico e diz-se não cumulativo, na medida em que ao permitir a dedução das despesas relacionadas com a produção do produto ou serviço prestado em todas essas mesmas fases da cadeia até ao consumidor final evita o efeito de cumulativo de cascata que obrigaria todos os intervenientes a liquidar imposto (Vasques, 2017).

Apesar de ser entregue e coletado em intervalos de tempo definidos, o IVA não pode ser considerado um imposto de base temporal, porque cada alienação de bens ou prestação de serviços afigura-se como facto tributário e gera uma obrigação de imposto, o que faz do IVA um Imposto de Obrigação Única com prazo periódico (Sanches, 2007).

Este imposto, tal como todos os restantes, é gerado e exigível a partir do momento em que se cria a obrigação do pagamento do imposto, o que coincide com a verificação dos pressupostos de tributação. Ou seja, o imposto considera-se gerado aquando da transmissão de um bem ou prestação de um serviço que não esteja isento de pagamento de IVA (Lança, 2019).

É nesta obrigação única que está uma das grandes mais valias do IVA: a repartição dos encargos tributários que um contribuinte tem pelos vários momentos de consumo e a diluição do valor pelas várias fases (Palma, 2014), associadas aos valores relativamente reduzidos produz o efeito de anestesia fiscal (Pereira L. , 2019), uma vez que o contribuinte não se apercebe do peso do imposto no seu consumo.

#### 2.3.4. O IVA em Portugal

O IVA em Portugal é um imposto que tributa a generalidade das transmissões de bens e serviços em território nacional e que, como tal, se configura enquanto um imposto de consumo, sendo também um imposto com uma base tributável extensa e que permite uma importante fonte de financiamento do Estado (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Versão Consolidada) [CIVA], 2019).

Tratando-se de um imposto regulado pela União Europeia (UE), o IVA tem base legal na Diretiva 2006/112/CE (a chamada Diretiva IVA consolidada) que promove um sistema comum de IVA entre os Estados Membros da UE de forma a facilitar as trocas comerciais entre países e define a base de incidência, as isenções, os limites no que diz respeito às taxas e as regras comunitárias de determinação do valor tributável (Lança, 2019).

Atualmente o imposto tem três taxas diferentes, às quais são taxados os bens e serviços consoante o seu grau de essencialidade e de acordo com o estabelecido pelo Código do

IVA (CIVA): a reduzida de 6%, a intermédia de 13% e a normal que ascende a 23% (CIVA, 2019).

O apuramento do imposto devido ao Estado pelas empresas, realiza-se de acordo com o método do crédito do imposto (ou método de dedução; ou método subtrativo indireto) segundo o qual o valor devido se calcula pela diferença entre o montante resultante das vendas ou prestações de serviço (à taxa em vigor) e o montante suportado nas aquisições feitas nesse mesmo período (à taxa em vigor) (Nabais J. C., 2017).

O IVA é, portanto, um imposto sobre o consumo que, apesar de ser cobrado em todas as fases da cadeia de produção, possui mecanismos que permitem que as entidades dessa mesma cadeia repercutam o imposto pago aquando da aquisição de bens ou serviços necessários à sua atividade para a entidade seguinte na cadeia de produção, o que nos leva a que o verdadeiro contribuinte seja, quase sempre, o consumidor final de determinado bem ou serviço (Ebrill et al., 2001).

Quando se fala na possibilidade de repercussão do imposto fala-se no “processo através do qual um contribuinte de direito transfere para outro agente económico, total ou parcialmente, o ónus financeiro de um imposto” (Santos J. A., 2013, p. 293).

A repercussão dá-se numa dupla via: dedução e cobrança. Na primeira via o Sujeito Passivo do imposto pode deduzir o valor por si suportado aquando da aquisição de determinado bem ou serviço, por se tratar de uma aquisição para transformação num produto final. Na segunda via cobra ao próximo interveniente na cadeia de produção e distribuição o valor do imposto por ele pago anteriormente (Sanches, 2007).

Esta repercussão fiscal, no caso concreto do IVA, diz-se progressiva, pois o contribuinte ajusta o preço do bem ou serviço que transaciona para que esse preço incorpore o valor por ele devido a título de imposto, passando o encargo do imposto para os clientes (Santos J. A., 2013).

Por permitir esta transferência de sujeição, diz-se que é um imposto de incidência subjetiva, uma vez que o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária não é onerado por

este mesmo imposto e serve única e exclusivamente como “centro de imputação do conjunto dos deveres de cooperação que viabilizam a cobrança desse imposto”, sendo que esses mesmos deveres de cooperação permitem-lhe desonerar-se do imposto suportado mediante a sua repercussão (Sanches, 2007, p. 416).

Como se depreende, o sujeito passivo é “toda e qualquer pessoa, singular ou coletiva, a que a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária, seja a de prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias” (Nabais J. C., 2017, p. 261)

Isto significa dizer que o termo sujeito passivo diz respeito aquele que tem a obrigação de liquidar o imposto. Ainda que, como vimos anteriormente, a possibilidade de deduções que beneficia as empresas faz com que o contribuinte de facto seja o consumidor final do bem ou serviço em apreço, devido ao fenómeno da repercussão fiscal.

Por sua vez, o contribuinte é a pessoa a quem é imputado o pagamento do imposto na medida em que é o titular da manifestação de capacidade contributiva que está na base da geração do imposto. A doutrina distingue contribuinte de facto e contribuinte de direito, sendo que o primeiro é aquele que aos olhos da lei representa a existência de um pressuposto que conduz à tributação e o segundo é aquele que, por efeitos de repercussão do imposto, suporta verdadeiramente os seus custos (Nabais J. C., 2017).

Ou seja, com a possibilidade de repercussão é sobre o consumidor final que recai, quase sempre, o custo do imposto no caso do IVA e é este custo do imposto que, quando colocado em perspetiva face ao rendimento, leva a que os contribuintes com menor capacidade económica despendam uma fatia maior do seu orçamento para o suprir do que aqueles que possuem rendimentos mais avultados.

E é por isso que é importante analisar a regressividade do imposto e avaliar a viabilidade de um sistema de IVA alternativo ao que hoje vigora em Portugal e que passaria, de acordo com o que nos propomos a analisar, por um modelo de taxa única com imposto negativo a favor dos contribuintes com rendimentos inferiores a 13.500€.

## 2.4. REGRESSIVIDADE FISCAL NO IVA, TAXA ÚNICA E IMPOSTO NEGATIVO

### 2.4.1. O Fenómeno da Regressividade Fiscal e o IVA

Como é sabido, um imposto regressivo caracteriza-se pela diminuição da sua taxa à medida que aumenta a sua matéria coletável, isto é, quanto maior for a base tributável do imposto, menor será a taxa paga pelo contribuinte, o que é o inverso do imposto progressivo (Santos J. A., 2013).

No caso do IVA, não se pode afirmar que este é regressivo do ponto de vista do seu funcionamento, porque ao apresentar taxa fixa independentemente da matéria coletável trata-se, tecnicamente, de um imposto proporcional.

Rodrigues et al. (2002) concluíram, num estudo realizado para a Direção Geral de Estudos e Previsão do Ministério das Finanças, que o IVA tanto pode ser considerado progressivo como regressivo, dependendo esta classificação da ótica com que se analisa o imposto e qual a realidade a que se atenta.

Assim, o IVA é progressivo se considerarmos a carga fiscal face às despesas, uma vez que quanto maior rendimento um sujeito tiver, maior será o valor absoluto despendido em consumo e, por isso, maior o valor arrecadado em imposto. Por outro lado, se tivermos em atenção o rendimento *per si* o IVA é um imposto regressivo, na medida em que quanto menor for o rendimento disponível de um sujeito maior será a percentagem desse rendimento afeta ao pagamento do imposto, tal como transpõe Tomaz (2010).

Se atentarmos à teoria da Utilidade Marginal Decrescente, esta diz-nos que a utilidade do rendimento é decrescente à medida que esse mesmo rendimento aumenta, isto significa dizer que um aumento do rendimento tem mais utilidade para uma pessoa com rendimentos menores do que para uma pessoa com maior prosperidade económica (Gossen, 1983).

Transpondo a teoria para a fiscalidade, facilmente entendemos que existe um maior impacto da tributação sobre o consumo na capacidade económica e contributiva de

contribuintes com menores rendimentos, em comparação com os que mais possuem (Bredrode, 2007).

Desta forma, centrando-se este estudo numa análise a um modelo de IVA de taxa única e implementação de um imposto negativo, desonerando os escalões inferiores de rendimentos, temos de ter em linha de conta que à medida que aumenta o rendimento disponível de um agregado, o peso relativo desse rendimento despendido em consumo tende a diminuir, ou seja, a percentagem do rendimento despendido com o IVA diminui à medida que o rendimento aumenta (Santos J. A., 2013).

Simplificando, o IVA é considerado regressivo segundo a lógica que relaciona o peso do imposto na estrutura do rendimento, uma vez que contribuintes com rendimentos menores tendem a gastar uma proporção de rendimento maior quando comparado com os que detêm maior rendimento, pois dedicam também uma percentagem maior do seu rendimento ao consumo.

Esta linha de pensamento facilmente se comprova se considerarmos que o crescimento de rendimento não é acompanhado ao mesmo nível por um aumento do consumo e, logo, a percentagem deste afeta ao pagamento de um imposto sobre o consumo é tendencialmente decrescente. Brederode (2007) dá-nos um exemplo prático que transcrevemos aqui:

A Pessoa A tem um rendimento de 10000 e o rendimento da Pessoa B é de 5000.

Tanto A como B pagam uma taxa de 1000 no consumo que fazem.

Consequentemente, a taxa de imposto efetiva é de 20% para B e 10% para A.

Assim, um imposto fixo ao valor do bem/serviço vai provavelmente resultar numa taxação mais alta para as pessoas com menor poder de compra. (p. 89)

Braz e Cunha (2009), calculando a taxa média do imposto (IVA em função do rendimento) e relacionando-a com a distribuição do rendimento (percentis de rendimento) chegam à conclusão de que este é claramente regressivo, especialmente nos cinco primeiros decis de rendimento.

O que daqui resulta é que um imposto com efeitos regressivos não significa que os contribuintes com menor capacidade contributiva pagam mais impostos do que aqueles com maior capacidade contributiva, mas sim que esses contribuintes dos escalões mais baixos despendem uma percentagem maior do seu rendimento em impostos, tendo, conseqüentemente, um maior esforço fiscal (Bredrode, 2007).

Analisemos, então, algumas propostas alternativas de tributação de consumo com um imposto de taxa única, o que as justifica e o seu eventual impacto na regressividade.

#### 2.4.2. As propostas para uma Taxa Única de IVA

A evolução do pensamento relativamente aos sistemas fiscais tem conduzido para uma discussão cada vez maior sobre os benefícios e os constrangimentos da adoção de impostos de taxa única.

Sitglitz (1999) determina que um bom sistema fiscal é aquele que possui cinco características essenciais, que são a justiça, a eficiência, a flexibilidade a diferentes circunstâncias económicas, a responsabilidade política e a simplicidade administrativa.

Hoje é transversalmente aceite que existe uma necessidade clara de simplificação desses mesmos sistemas, por forma a aumentar a sua eficiência e garantir uma maior arrecadação de receita a favor dos Estados (Pereira M. F., 2014; Catarino et al., 2017).

Esta simplificação deve ter em consideração os custos inerentes à existência e operacionalização do imposto e que são de duas naturezas distintas: os custos administrativos, que correspondem aos custos que a administração fiscal tem com o processo de lançamento e coleta do imposto e os custos de *compliance*, que dizem respeito aos custos que os contribuintes são obrigados a suportar para a liquidação do mesmo (Ebrill et al., 2001).

Ou seja, os sistemas fiscais devem ser desenhados por forma a “minimizar os custos de *compliance* para os contribuintes e os custos administrativos para a administração fiscal (...)” (Johansson et al., 2008, p. 5).

É o que diz também a Comissão Europeia (2010, 2016, 2017) quando classifica como urgente a redução dos custos operacionais com os impostos, sejam eles os custos suportados pelas administrações fiscais, sejam os custos suportados pelos contribuintes.

Owens (2006, p. 162) estabelece que os sistemas fiscais mais simples, com taxas baixas e base de incidência alargada produzem “menos distorções económicas, mais certeza para o contribuinte e custos administrativos e de *compliance* mais reduzidos”. Nesse sentido, assevera que os custos administrativos com o IVA são significativamente inferiores quando a estrutura do imposto é mais simples e esta comporta uma só taxa.

A OCDE (2019), no seu *Economic Survey* de 2019 para Portugal, diz que as isenções e o elevado número de produtos e serviços que são tributados à taxa reduzida produzem uma disparidade muito significativa entre a receita arrecadada e a receita potencial, resultando numa performance abaixo da média dos países que compõem a organização.

A mesma organização afirma ainda que a aplicação intensiva de taxas reduzidas, para além de provocar perdas de receita, contribui para a existência de deficiências administrativas que resultam da complexidade do imposto e que, apesar do objetivo da sua existência ser a diminuição da carga fiscal das famílias com baixos rendimentos, não há evidência que sustente a opção (OCDE, 2014).

Aliás, nos primórdios do IVA em Portugal era já demonstrada a preferência por um imposto mais simples e, no limite, com uma única taxa, que só esbarrou na necessidade de proteção do consumo dos bens de primeira necessidade (Núcleo do IVA, 1984, pp. 30-31).

É o que dizem também Braz e Cunha (2009):

A teoria económica e a consideração dos requisitos de um bom sistema fiscal sugerem, genericamente, que a tributação do consumo nunca deve envolver taxas diferenciadas com objetivos redistributivos, dados os seus elevados custos em termos de eficiência e de administração fiscal. (p. 79)

Ou seja, pretende-se um IVA mais simples, mais eficaz e menos oneroso para os cidadãos de forma a garantir um maior equilíbrio entre os diferentes níveis de manifestação de capacidade contributiva (Catarino et al., 2017).

Charlet e Owens (2010, p. 944) apontam no mesmo sentido quando afirmam que “a existência de múltiplas taxas de IVA afeta a eficiência do imposto e aumenta a sua complexidade, o que pode conduzir a um aumento dos custos administrativos e de *compliance*”.

A visão é corroborada Comissão Europeia (2008) através do *13<sup>o</sup> Taxation Paper* quando afirma que a transição para um sistema de IVA com uma estrutura de taxas mais uniforme poderia significar um aumento da eficiência económica e uma redução dos *compliance costs*.

Agha e Haughton (1996), ao estudar o desenho de sistemas de IVA, concluíram que o modelo mais próximo do ideal é o que comporta uma taxa única moderada e uma base de incidência alargada, na medida em que a existência de múltiplas taxas ou taxas avultadas estimula a evasão fiscal e aumenta significativamente os custos administrativos e de *compliance*.

Tal está de acordo com as recomendações do Fundo Monetário Internacional (FMI) que apontam, precisamente, para uma transição dos sistemas de IVA para modelos de taxa única e com poucas isenções, por forma a permitir um aumento da eficiência do imposto na arrecadação de receita (Ebrill et al., 2002).

Um outro argumento a favor da taxa única é-nos apresentado por Braz e Cunha (2009, p. 88), quando nos dizem que “uma estrutura diferenciada de taxas de IVA reduz substancialmente os ganhos de eficiência associados à obtenção de uma parte importante das receitas fiscais através da tributação sobre o consumo, sem contribuir significativamente para a redistribuição”.

Por outro lado, levanta-se a questão de que a diminuição do número de taxas de IVA existentes, pode resultar num aumento do esforço fiscal exigido aos contribuintes com

menores rendimentos, na medida em que os bens de primeira necessidade deixariam de ser tributados à taxa reduzida.

Esse é um dos potenciais problemas do modelo de taxa única de IVA, pois no modelo os bens essenciais passariam a ser tributados a uma taxa normal (ao invés da taxa reduzida hoje existente), prejudicando os contribuintes com menores rendimentos (Catarino et al., 2016). É aqui que se baseia a criação de um eventual mecanismo compensatório para os contribuintes com menores rendimentos que analisaremos adiante.

Vejamos as diferentes propostas existentes.

No que diz respeito ao IVA temos quem defenda, como é o caso de Correia (2007), a transição para um sistema de imposto único e com taxa única, apontando o IVA como a melhor solução para este sistema de *flat tax*. A justificação prende-se com a simplicidade do sistema, por tributar única e exclusivamente o consumo e, por isso, manifestações efetivas de capacidade contributiva e por estimular a poupança dos contribuintes. O que Correia (2007) propõe é a abolição de todos os outros impostos que incidem sobre pessoas singulares, direta ou indiretamente, substituindo-os por um IVA único e com uma só taxa (necessariamente elevada). E justifica-o com base num critério de base económica.

Para a autora, a adoção de um sistema fiscal de imposto único e sobre o consumo tem como efeito na economia o facto de retirar a componente de desincentivo ao trabalho, na medida em que se deixa de tributar o rendimento e, por isso, todo o tempo despendido em trabalho tem uma contrapartida monetária equivalente a esse tempo, não sendo “confiscado” o salário enquanto compensação pela atividade laboral. Isto significa dizer que todas as horas passadas no emprego são remuneradas e todo o valor recebido sob a forma de salário é mantido pelo contribuinte, não sendo transferido para o Estado sob a forma de imposto (Correia, 2007).

Catarino et al. (2017) não vão tão longe. Coincidem no que diz respeito à adoção de uma taxa única, mas não levantam a hipótese de ter no IVA o único imposto do sistema fiscal português.

E na defesa da sua proposta, que sugere uma taxa única para o IVA em Portugal, os autores apontam algumas vantagens advindas da adoção daquele modelo: permite a redução dos custos administrativos com imposto para o Estado; dificulta a existência de fraude fiscal; diminui os encargos de autoliquidação do imposto para as empresas permitindo-lhes, à partida, uma maior capacidade de investimento nos produtos ou serviços comercializados e conseqüente redução de custos de fabrico e, por esta ordem de ideias, diminuição do preço para o consumidor final (Catarino et al., 2017).

Afirmam ainda que esta simplificação do imposto permite a obtenção de ganhos de eficiência, o aumento do nível da receita pública, a obtenção de vantagem competitiva através da neutralidade do imposto, a eliminação da distorção na concorrência entre bens equivalentes e a realocação dos recursos financeiros para novos investimentos (Catarino & Soares, 2019).

Ebrill et al. (2001) também defendem os méritos deste sistema quando apresentam como argumentos favoráveis à adoção de uma taxa única de IVA a diminuição quer dos custos administrativos, quer dos custos de *compliance*, conforme definidos anteriormente.

Catarino e Soares (2019) identificam, também, alguns inconvenientes no modelo e defendem que as suas principais desvantagens: são o efeito regressivo do imposto e o decorrente impacto social sobre as classes com menores rendimentos; o estatuto constitucional, que se materializa numa aversão à mudança e ao aperfeiçoamento do sistema tributário por parte do poder político; a falta de estímulo à poupança caso a taxa única fosse inferior à atual taxa normal; o excesso de capital humano, resultante da maior eficiência na cobrança e gestão do imposto, que poderia conduzir a despedimentos.

Nesse sentido, parece-nos que a aplicação de uma taxa única de IVA só pode ser possível com a adoção de um mecanismo de compensação para aqueles contribuintes com menores rendimentos. Ou seja, consideramos que os principais inconvenientes do modelo devem ser mitigados, para que as suas principais vantagens justifiquem a sua adoção.

Correia (2010), depois de propor um IVA de taxa única como único imposto do sistema fiscal e abolição de todos os restantes impostos, sugere que, em paralelo a esta taxa única, o Estado deveria efetuar transferências *lump-sum* para os agregados, como forma de garantir ganhos de eficiência para a Administração Fiscal, aumentos de receita para o Estado e um incremento na equidade entre os contribuintes.

Este tipo de transferência caracteriza-se pela sua unicidade ao invés da multiplicidade de transferências patentes em outros modelos. Ou seja, o que Correia (2010) defende é a ligação entre um imposto sobre o consumo de taxa única e o pagamento, por parte do Estado, de uma espécie de Rendimento Básico Incondicional, estipulado previamente, a favor dos contribuintes.

No mesmo sentido aponta Siqueira (2001, p. 16) ao defender a aplicação do mesmo modelo de IVA, de taxa única, combinado com “transferências universais e incondicionais para as famílias ou indivíduos”.

Neste estudo, o modelo a analisar difere do apresentado por Correia (2010) na medida em que, no respeito pelos mesmos princípios que estiveram na base da tese defendida pela autora, preferimos analisar implementação de um imposto negativo a favor dos contribuintes com menores rendimentos, ao invés de transferências incondicionais para a generalidade dos contribuintes.

Esse modelo que analisaremos aproxima-se muito mais daquele avançado por Catarino, Soares e Correia (2016), no qual os autores avaliaram a possibilidade da devolução do valor total pago em IVA pelos contribuintes com rendimentos iguais ou inferiores a 10.000€ e com um teto máximo de 90% do seu rendimento.

Para compreender esta devolução de rendimentos é importante compreender o conceito de Imposto Negativo e a forma como esse pode ser aplicado, com adaptações, à tributação do consumo, o que se analisa no ponto seguinte.

### 2.4.3. O Imposto Negativo de Rendimento adaptado à tributação do consumo

Xavier de Basto (1972) define o imposto negativo, na sua conceção original e relacionado com o imposto sobre rendimentos, como o estabelecimento de um sistema de transferências monetárias a favor de contribuintes incluídos nos escalões de rendimento inferiores em função desse mesmo rendimento.

Por outras palavras, tem por base a ideia de garantir um valor mínimo de rendimento disponível e é pago aos contribuintes que não têm qualquer rendimento ou têm um rendimento abaixo de um limiar definido de acordo com os indicadores de qualidade de vida existentes (Marcelo et al., 2019).

Paes e Siqueira (2008, p. 594) definem-no como “um instrumento de política social que garante aos cidadãos beneficiados um valor mínimo de renda em dinheiro (...)” no qual “caso a renda do cidadão não alcance o mínimo determinado, ele recebe um complemento financeiro para que a sua renda atinja aquele patamar”.

A ideia deste tipo de imposto, mediatizado por Friedman (1992), passa por atribuir às pessoas com rendimentos de valor inferior ao mínimo a partir do qual o Estado tributa, um valor monetário definido, com o objetivo de diminuir a diferença entre o seu rendimento e esse mesmo valor a partir do qual se aplica imposto sobre os rendimentos.

Partindo da conceptualização do imposto negativo de rendimento, e da previsível necessidade de estabelecimento de um mecanismo compensatório que atenuo o impacto esperado de um modelo de tributação de consumo com taxa única nos contribuintes com menores rendimentos, avaliaremos a sua adaptação a um imposto negativo de consumo e o impacto que esta política fiscal teria na regressividade do IVA.

Na nossa conceção de imposto negativo de consumo entendemo-lo como a transferência do Estado para os contribuintes com rendimentos inferiores a 13.500€ anuais de um montante relativo ao IVA suportado por estes na aquisição de bens e serviços, permitindo o aumento do seu rendimento real e a diminuição da regressividade do imposto em função do rendimento.

Se no imposto negativo de rendimento o objetivo é a garantia de uma renda mínima para todos os contribuintes, o propósito do imposto negativo de consumo é, como se depreende, aumentar o rendimento disponível dos contribuintes com menores rendimentos e diminuir as assimetrias provocadas pela tributação de consumo que, como se viu, é regressiva no que diz respeito ao rendimento e, eventualmente, seria ainda mais regressiva com o modelo de taxa única de IVA proposto com vista à simplificação do imposto.

Ou seja, com justificação na regressividade do IVA na perspetiva do rendimento e na necessidade de simplificação do imposto, avaliamos a possibilidade de simplificação do sistema de taxas para um modelo de taxa única e de garantia simultânea da diminuição dessa mesma regressividade e do aumento do rendimento disponível dos contribuintes dos escalões inferiores de renda.

Para efeitos de quantificação da despesa máxima suportada pelo Estado com este mecanismo compensatório e para avaliação do impacto máximo que este pode ter na regressividade do IVA, calcularemos esta devolução considerando 100% do valor de IVA suportado por aqueles contribuintes, deixando para futuras investigações a definição da taxa ótima de imposto negativo de consumo a aplicar.

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1. HIPÓTESES DE PESQUISA

Depois de identificado o problema e definido, no Capítulo 1, o objeto de estudo, a pergunta de partida e os objetivos de investigação e após o enquadramento teórico do tema desta dissertação, estamos em condições de definir as hipóteses de pesquisa. Estas são os postulados que a metodologia de investigação procurará avaliar, levando-nos à sua confirmação ou infirmação e, consoante os resultados, validar ou rejeitar a possibilidade de alteração ao modelo de tributação do consumo com vista à diminuição da regressividade no IVA.

Definimos, então, seis hipóteses de pesquisa que permitem avaliar o impacto do modelo de IVA com taxa única e do mecanismo compensatório sob a forma de um imposto

negativo na receita arrecadada pelo Estado e na regressividade verificada no imposto geral de consumo ao nível dos rendimentos:

**H1** - Um modelo de IVA com taxa única não compromete a arrecadação de receita conseguida pelo modelo atual.

**H2** - Um modelo de IVA com taxa única permite a atenuação da regressividade do imposto.

**H3** – A variação da receita arrecadada com um modelo de taxa única permite suportar um mecanismo compensatório que promova a atenuação da regressividade do imposto.

**H4** - Um imposto negativo sobre o consumo em benefício dos contribuintes com menor capacidade contributiva não compromete a arrecadação de receita conseguida pelo modelo atual.

**H5** – A introdução, num modelo de IVA de taxa única, de um imposto negativo sobre o consumo em benefício dos contribuintes com menor capacidade contributiva permite a atenuação da regressividade do imposto.

**H6** – A variação da receita arrecada após a aplicação de um imposto negativo sobre o consumo não compromete a arrecadação de receita conseguida pelo modelo atual.

### 3.2. TIPO DE INVESTIGAÇÃO

Nesta fase, é importante definir o tipo de pesquisa quanto à abordagem, aos objetivos, aos procedimentos e à natureza, assim como descrever os dados utilizados.

Quanto à abordagem, a metodologia utilizada na análise dos dados e na aplicação do modelo proposto é mista, pois pressupõe a utilização de métodos quantitativos e qualitativos na investigação com vista à verificação das hipóteses formuladas e à resposta à questão de partida (Paranhos et al., 2016).

O tema da dissertação obriga ao tratamento e análise objetivos de dados quantitativos, mas depende, no que diz respeito à definição da taxa única a aplicar e às noções derivadas da capacidade contributiva, de uma interpretação qualitativa que é, por isso,

subjetiva. Esta realidade de investigação enquadra-se, portanto, no que Creswell e Clark (2011) definem enquanto métodos mistos.

No que concerne aos objetivos, estamos no campo da pesquisa explicativa. Esta procura avaliar fatores que estão na base do fenómeno sob investigação, relacionando a teoria à prática e produzindo conhecimento com base nesta relação (Bertolini et al., 2016). Nesta dissertação relacionamos a teoria das políticas públicas e a teoria fiscal com a aplicabilidade prática do modelo que nos propomos a testar.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa na base desta dissertação é simultaneamente bibliográfica e documental. Bibliográfica, pois a verificação das hipóteses e a resposta à questão de partida dependem da teoria fiscal relevante para o estudo do IVA e dos fenómenos de regressividade, bem como da legislação nacional e europeia em vigor. Documental na medida em que a aplicação do modelo proposto está condicionada à utilização de dados disponibilizados publicamente, referentes aos valores de receita arrecadada, às taxas de IVA, ao número de agregados, ao rendimento bruto e ao IRS liquidado (Zanella, 2013).

Por sua vez, quanto à natureza podemos considerá-la aplicada, na medida em que a sua finalidade última é a aplicação à realidade, a utilização dos seus resultados e a promoção de consequências práticas em função desta, conforme nos dizem Souza et al. (2013).

### 3.3. DADOS

Para a análise do modelo de imposto que estudamos nesta dissertação, é necessário recorrer a um conjunto de dados que possibilitem os cálculos relativos aos indicadores que permitem confirmar ou infirmar as hipóteses de pesquisa e dar resposta à pergunta de partida.

Como o modelo de IVA com taxa única e imposto negativo só pode ser considerado válido se o Estado não sofrer uma diminuição da receita arrecadada com este imposto, de acordo com o que já dissemos no primeiro parágrafo da página 8, os primeiros dados

utilizados são referentes à **receita de IVA no intervalo de tempo de 2005 a 2019** (PORDATA, 2020).

Depois, porque importa calcular a receita potencialmente arrecadada com um modelo de taxa única e, para tal, é necessário aferir o volume de receita arrecadado com cada uma das taxas diferenciadas do atual modelo, utilizamos os dados disponíveis relativamente às **taxas diferenciadas de IVA em vigor em cada um dos anos do período considerado** (Autoridade Tributária e Aduaneira, s.d).

Na fase seguinte, calculamos o valor máximo que o Estado teria de devolver aos agregados com rendimentos até aos 13.500€ anuais no modelo de taxa única com imposto negativo. Para esse cálculo fazemos uso de três conjuntos de dados distintos: **percentagem do rendimento consumido** (PORDATA, 2020); **rendimento bruto do conjunto dos agregados com rendimentos até 13.500€ anuais** (Autoridade Tributária e Aduaneira, s.d)<sup>2</sup>; **IRS liquidado pelo conjunto dos agregados com rendimentos até 13.500€ anuais** (Autoridade Tributária e Aduaneira, s.d)<sup>3</sup>.

Com recurso aos dados utilizados, é possível calcular a receita potencialmente arrecadada com o modelo de IVA de taxa única com imposto negativo, a diferença entre a receita potencial e a receita real, o valor máximo que o Estado despenderá no imposto negativo a favor dos contribuintes definidos e a diferença entre a receita arrecadada líquida de imposto negativo e a receita real. Estes cálculos permitem avaliar o impacto do modelo analisado na dissertação e validar ou infirmar as hipóteses de pesquisa.

### 3.4. MODELO DE ANÁLISE

Para uma melhor compreensão da metodologia aplicada ao estudo, é importante estabelecer um modelo de análise que a oriente. Aqui identificamos os conceitos centrais da investigação, as dimensões em que os analisaremos e os indicadores

---

<sup>2</sup> Relatórios disponibilizados anualmente, pelo que a consulta dos dados foi dispersa por todos os relatórios publicados desde 2006 até 2020, referentes ao IRS de 2005 a 2019.

<sup>3</sup> Relatórios disponibilizados anualmente, pelo que a consulta dos dados foi dispersa por todos os relatórios publicados desde 2006 até 2020, referentes ao IRS de 2005 a 2019.

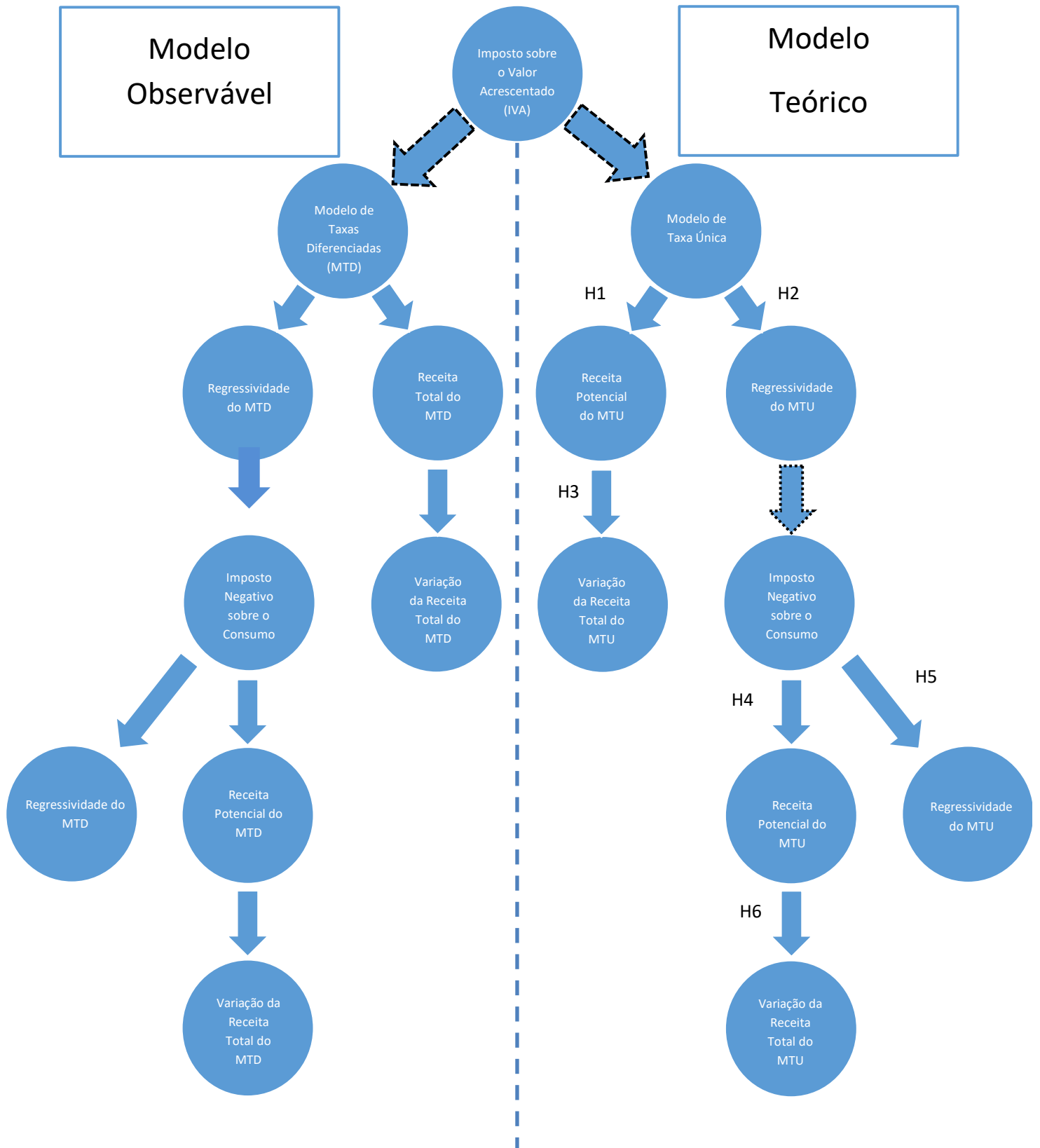
utilizados para confirmar ou infirmar as hipóteses de pesquisa e responder à pergunta de partida:

*Tabela 1 - Modelo de Análise*

Conceitos	Dimensões	Indicadores	Definição
Modelo de Taxa Única e Imposto Negativo	Receita	Variação	Varição da receita arrecadada pelo Estado através do IVA entre o atual modelo e o modelo de taxa única com imposto negativo
		Quantidade	Valor absoluto da receita arrecadada com o modelo de taxa única e imposto negativo
	Regressividade	Desigualdade	Varição da desigualdade entre agregados com rendimentos inferiores e superiores a 13.500€ com o atual modelo de IVA e o modelo de taxa única e imposto negativo (Índice de Gini)
		Esforço	O peso percentual do IVA no rendimento de um agregado considerado

Para simplificar a compreensão do modelo de análise, esquematizamos-lo na figura 1:

Figura 1- Esquema ilustrativo da aplicação do modelo



### 3.5. MODELO CONCEPTUAL

Para a validação do modelo, os primeiros indicadores analisados são a variação e a quantidade de receita, uma vez que assumimos a necessidade de o Estado não ver diminuída a receita arrecadada para que o modelo seja viável. Ou seja, calculamos a receita potencialmente arrecadada com o modelo de taxa única entre 2005 e 2019 e comparamos os valores com os valores reais de receita arrecada.

O que aqui dizemos pode ser expresso matematicamente pela seguinte fórmula, na qual  $\mathcal{R}$  representa *receita* e  $\mathcal{T}(u, d, r, i \text{ e } n)$  representa, respetivamente, *taxa única*, *taxas diferenciadas*, *taxa reduzida*, *taxa intermédia* e *taxa normal*:

$$\sum_{2005}^{2018} \mathcal{R}_{\mathcal{T}u} \geq \sum_{2005}^{2018} \mathcal{R}_{\mathcal{T}d} = \left( \sum_{2005}^{2018} \mathcal{R}_{\mathcal{T}r} + \sum_{2005}^{2018} \mathcal{R}_{\mathcal{T}i} + \sum_{2005}^{2018} \mathcal{R}_{\mathcal{T}n} \right)$$

Para que o modelo analisado seja viável, não basta, no entanto, que a receita arrecadada com o modelo de taxa única seja superior à arrecadada com o atual modelo. O aumento da receita tem de ser suficientemente grande para comportar a aplicação de um instrumento compensatório (o imposto negativo) que garanta a diminuição da regressividade, sem prejudicar a receita arrecada com o IVA no seu modelo atual, pelo que analisamos nesta fase a variação da receita potencial face à receita real.

É importante lembrar, nesta fase, para melhor compreensão dos cálculos efetuados, que as três taxas de IVA foram sofrendo algumas alterações ao longo dos anos<sup>4</sup> e que essas alterações são também tidas em conta nos cálculos que apresentaremos adiante, estando esplanadas na Tabela 2.

---

<sup>4</sup> Algumas das alterações às taxas foram introduzidas a meio do ano e, não sendo possível dividir a receita fiscal do IVA mensalmente, assumimos a taxa com que se concluiu o ano de alteração para os cálculos da receita ponderada.

Tabela 2 - Variação das Taxas de IVA

Anos	Taxa Reduzida	Taxa Intermédia	Taxa Normal
2005-2007	5%	12%	21%
2008-2009	5%	12%	20%
2010	6%	13%	21%
2011-2019	6%	13%	23%

Fonte: elaboração própria

Para o cálculo da receita potencial necessitamos, para além da variação das taxas praticadas ao longo do tempo, de aferir a receita arrecadada através de cada uma das taxas diferenciadas.

Uma vez que os dados da receita arrecadada dividida pelas taxas em vigor não são públicos, utilizamos a ponderação avançada por Tomaz (2010), que nos diz que a receita se divide em 29% (taxa reduzida), 11% (taxa intermédia) e 60% (taxa normal) e aplicá-la-emos ao valor de receita total para cada um dos anos considerados, conforme disponibilizados pela Direção Geral do Orçamento do Ministério das Finanças (2019).

Por fim, importa definir quais os valores de taxa única que pretendemos analisar, para que possamos avaliar qual o que melhor se adequa ao modelo alternativo de IVA que estamos a investigar. Taxas essas que estão, desde logo, limitadas no seu valor mínimo a 15%, de acordo com o disposto na mais recente emenda à Diretiva do IVA (Conselho da União Europeia, 2018).

Por outro lado, importa que nenhuma das taxas únicas analisadas ultrapasse o valor atual da taxa normal, sob pena de significar um custo dificilmente suportável pelos contribuintes com menor capacidade contributiva.

Analisamos então as seguintes taxas únicas: 16,85% (*a*), que corresponde ao primeiro valor estabelecido para uma taxa de IVA, aquando a criação deste imposto em França (Conseil des Prélèvements Obligatoires, 2015); 18% (*b*) por proposta do autor com base no cálculo da média entre as taxas normal e intermédia previstas no CIVA (2019); 23% (*c*), que corresponde à taxa normal atualmente em vigor e que é o valor sugerido por Nunes (2015) na sua obra *Democracia e Sociedade*, quando discorre sobre a classificação de impostos existentes e aborda a taxa única.

Para o cálculo da receita potencial utilizamos, então, a seguinte fórmula, em que  $\mathcal{R}_p$  é a *receita potencial*,  $\mathcal{T}$  ( $u, d, r, i$  e  $n$ ) representa, respetivamente, *taxa única, taxas diferenciadas, taxa reduzida, taxa intermédia e taxa normal* e  $\mathcal{R}_T$  representa a receita arrecadada via cada uma das três taxas, cujos dados e resultados encontram-se plasmados na Tabela 3:

$$\mathcal{R}_p = \left( \frac{\mathcal{R}_{\mathcal{T}r} \times \mathcal{T}u}{\mathcal{T}r} + \frac{\mathcal{R}_{\mathcal{T}i} \times \mathcal{T}u}{\mathcal{T}i} + \frac{\mathcal{R}_{\mathcal{T}n} \times \mathcal{T}u}{\mathcal{T}n} \right)$$

Depois de calculada a receita potencial, calculamos a diferença entre a receita potencial e a receita real e, caso esta diferença seja positiva, concluímos que o modelo de taxa única permite a criação de um imposto negativo que se afigurará como mecanismo compensatório caso o modelo de taxa única agrave a regressividade, conforme se prevê com base no estado da arte aprofundado no capítulo de enquadramento teórico.

Para aferirmos se a devolução aos agregados pode ser feita na totalidade do imposto suportado por estes, calculamos o valor de imposto potencialmente suportado pelos mesmos num modelo de taxa única, aplicando as três taxas de IVA propostas ( $\mathcal{T}u$ ) a um valor resultante da multiplicação do rendimento líquido dos escalões considerados ( $\mathcal{S}\ell$ ) pela percentagem de rendimento consumido ( $\mathcal{C}$ ), conforme a seguinte fórmula<sup>5</sup>:

$$\mathcal{I} = \mathcal{S}\ell \times \mathcal{C} \times \mathcal{T}u.$$

Inicialmente, assumimos como pressuposto a existência de uma percentagem de rendimento consumido constante para todos os escalões de rendimento, recorrendo aos dados disponibilizados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) (2019). No entanto, para uma aferição mais precisa do impacto do modelo na desigualdade de rendimento disponível pós-IVA entre os escalões de rendimento e na percentagem do

---

<sup>5</sup> Valores de Rendimento Líquido dos escalões considerados disponível nas tabelas em anexo

rendimento utilizado para suportar o imposto pelos agregados dos diferentes escalões, tendo em conta o que nos dizem Braz e Cunha (2009, p. 88) em relação à “propensão média a consumir decrescente com o nível de rendimento”, calculámos uma taxa média de consumo por escalão de rendimento com base nas taxas de consumo por quintil de rendimento disponibilizadas pelo Eurostat (2020).

Assim, no capítulo seguinte analisaremos os resultados obtidos com a aplicação das taxas de consumo variáveis por escalão de rendimento, deixando em anexo as tabelas com os cálculos realizados utilizando um consumo constante, assim como os gráficos daí resultantes.

O valor de  $J$  corresponde ao total do imposto suportado pelos agregados considerados e é, simultaneamente, o valor máximo do potencial imposto negativo a favor destes. Para que o modelo seja validado, este valor tem de ser inferior à diferença entre a receita potencialmente arrecadada com um modelo de taxa única e a receita real do atual modelo, ou seja, o valor de imposto negativo a devolver terá de ser inferior ao aumento de receita conseguido pelo modelo em análise e deve contribuir para a diminuição da regressividade.

Validar o modelo na perspetiva do Estado permite-nos avançar para a verificação da sua viabilidade quanto ao objetivo de diminuição da regressividade e da desigualdade e da promoção da justiça fiscal.

Fazemo-lo com recurso ao Índice de Gini. Este Índice é uma medida de desigualdade que se expressa em valores compreendidos entre 0 e 1, em que 0 é a completa igualdade e 1 a completa desigualdade, e que tem por base a Curva de Lorenz, que nos demonstra a distribuição relativa, neste caso, do acumulado do rendimento pelo acumulado da população. O índice é calculado através do cálculo da área compreendida entre a Curva de Lorenz e a linha de igualdade perfeita e pode ser traduzido na seguinte fórmula, em que  $G$  é o coeficiente de Gini,  $x$  representa a proporção acumulada população,  $y$  a proporção acumulada do rendimento e  $k$  os indivíduos considerados:

$$G = 1 - \sum_{k=0}^{k=n-1} (x_{k+1} - x_k) (y_{k+1} + y_k)$$

Para o propósito desta investigação, procedemos ao cálculo do Índice de Gini do rendimento disponível após tributação do consumo (Rendimento – IVA), comparando posteriormente os resultados do atual modelo do IVA e de um modelo teórico de IVA de Taxa única e, caso daqui resulte um aumento da desigualdade com o modelo alternativo, recorreremos à comparação entre o índice para a atual estrutura do imposto e o índice para um modelo de IVA de taxa única após a aplicação do imposto negativo a favor dos contribuintes dos escalões de rendimento definidos.

Para estes cálculos, importa dar nota de que foram utilizados valores de IVA por escalão cujo acumulado global difere da receita de IVA oficialmente divulgada pelo INE. Esta diferença verifica-se porque foi necessário calcular a receita por escalão face à indisponibilidade dos dados e porque, para o propósito da aferição das desigualdades, interessa-nos exclusivamente o imposto suportado pelas famílias e não o valor global, no qual é considerado o imposto suportado pelas empresas. Desta feita, aplicámos as taxas de IVA (diferenciadas e únicas) ao consumo por escalão, este calculado através da multiplicação do rendimento líquido dos agregados pela taxa de consumo média cuja definição foi explicada acima.

Com este modelo conceptual estamos em condições de aferir se o modelo de IVA de taxa única com imposto negativo a favor dos contribuintes com rendimentos inferiores a 13.500€ é viável do ponto de vista das contas públicas e se a sua aplicação permitiria uma diminuição da regressividade do imposto em função do rendimento. Ou seja, permite-nos compreender se o modelo de IVA em análise possibilita que os contribuintes com menor capacidade contributiva despendam uma percentagem menor do seu rendimento com o imposto que os contribuintes com maior disponibilidade económica, ao contrário do que Braz e Cunha (2009), entre outros, admitem verificar-se hoje.

### 3.6. TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Na sequência da aplicação do modelo conceptual, importa nesta fase dar nota das técnicas de análise de dados que permitem suportar estatisticamente os resultados obtidos com a investigação, bem como facilitar a compreensão da relação entre estes.

Para avaliar a existência, ou não, de diferenças significativas nas médias da receita arrecadada com o modelo de IVA de taxas diferenciadas e com o modelo em estudo de IVA com taxa única (16,85%; 18% e 23%), aplicámos o teste ANOVA (de um único fator) com um nível de significância de  $\alpha = 0,05$ .

Adotamos o mesmo procedimento para avaliar a existência, ou não, de diferenças significativas nas médias da diferença entre a receita arrecadada com IVA de taxas diferenciadas e a receita potencialmente arrecadada com o modelo de IVA de taxa única para cada uma das três taxas, bem como nas médias da diferença entre a receita arrecadada com IVA de taxas diferenciadas e a receita potencialmente arrecadada com o modelo de IVA de taxa única para cada uma das três taxas já depois da aplicação do mecanismo compensatório de imposto negativo. Também aqui consideramos um nível de significância de  $\alpha = 0,05$ .

Considerando que o teste ANOVA (de um único fator) não permite escrutinar, no caso de existência de diferenças significativas, quais os grupos em que essas diferenças se verificam, aplicámos um teste de Scheffé aos resultados dos três testes ANOVA realizados, possibilitando assim uma leitura prática das diferenças verificadas em contraste com os propósitos deste estudo.

O teste ANOVA (fator único) foi efetuado com recurso ao programa Excel (versão Office365) com o suplemento Analysis ToolPaK e o teste Scheffé foi realizado utilizando o mesmo programa, mas de forma manual face à inexistência de add-in's que permitam a sua automação.

### 3.6.1. Teste ANOVA (fator único) e Scheffé

O teste ANOVA (fator único) é utilizado para avaliar a igualdade ou diferenças significativas entre várias médias, devolvendo resultados que permitem verificar se as eventuais diferenças são estatisticamente significantes, ou seja, se essas diferenças resultam do impacto de um ou mais fatores ou se, por outro lado, são diferenças casuísticas e passíveis de ser ignoradas (Silva M. B., 2013, p. 4).

A sua aplicação exige que o objeto de avaliação tenha pelo menos 2 populações (amostras) e comparará as amostras em estudo para aferir as eventuais diferenças nas médias, resultando na aceitação ou rejeição da hipótese nula ( $H_0$ ) e na aceitação ou rejeição da hipótese alternativa ( $H_1$ ), em que a primeira significa dizer que “não existem diferenças estatisticamente significativas entre as médias” e a segunda que “existem diferenças estatisticamente significativas entre as médias”.

O resultado dos testes ANOVA (fator único) realizados estão plasmados e analisados no Capítulo 4.

Na sequência dos testes ANOVA (fator único) aplicámos testes de Scheffé a cada um dos resultados, considerando que este teste realiza comparações simultâneas das médias de todos os pares de amostras em análise (Meyers et al., 2006) e permite encontrar as diferenças estatísticas significantes entre eles, possibilitando a compreensão do impacto dos fatores.

Considerando as limitações do suplemento Analysis ToolPak, o teste de Scheffé foi realizado no Excel (versão Office365) com recurso à seguinte expressão matemática:

$$F_s = \frac{(\bar{x}_i - \bar{x}_j)}{MQ_d \left( \frac{1}{n_i} + \frac{1}{n_j} \right)}$$

Em que:

$F_s$  = Resultado do Teste de Scheffé;

$\bar{x}_i$  e  $\bar{x}_j$  = média da amostra i e da amostra j;

$MQ_d$  = Média dos Quadrados entre os grupos;

$n_i$  e  $n_j$  = dimensão da amostra i e da amostra j. |

#### 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Com o intuito de avaliar uma política pública que diminuísse a regressividade no IVA e promovesse, dessa forma, um aprofundamento da justiça fiscal, conduzimos esta investigação de acordo com o estipulado no Capítulo 3 (Metodologia) e, após a conclusão do estudo, estamos em condições de analisar e discutir os resultados obtidos.

Assumindo a necessidade de promover a justiça fiscal no principal imposto sobre o consumo do sistema fiscal português e tendo em conta as recomendações europeias para a simplificação do modelo, averiguámos o impacto da implementação de uma taxa única de imposto com imposto negativo a favor dos contribuintes com menor capacidade económica.

A aplicação das fórmulas de cálculo da receita potencial, a análise à variação da desigualdade provocada pela regressividade do imposto entre o atual modelo e o modelo de taxa única e o cálculo do valor global de imposto negativo a devolver aos agregados considerados permitiram obter os resultados necessários para a verificação das hipóteses de pesquisa e para o cumprimento dos objetivos gerais e específicos desta investigação, oferecendo assim uma possível solução para o problema identificado.

Como partimos para a investigação com uma exigência central de que o modelo em análise não poderia representar uma diminuição da receita arrecadada pelo Estado, sob pena de ser rejeitado a priori e como a necessidade de aplicação de um mecanismo compensatório, como é o caso do imposto negativo, só se verifica caso a aplicação da taxa única se traduza num aumento da regressividade, a análise e discussão dos resultados será feita de forma sequencial, seguindo a ordenação das hipóteses de pesquisa definidas e assumindo a existência de precedências para que as hipóteses subsequentes sejam passíveis de verificação.

Assim sendo, começamos por analisar a Tabela 3 que nos permite confirmar ou infirmar as hipóteses H1, H3, H4 e H6 e cujos resultados são fundamentais para a verificação das hipóteses H2 e H5.

Tabela 3 - Receita Real, Receita Potencial, Diferença entre a Receita Potencial e a Receita real, Imposto Potencialmente Suportado e Diferença entre Receita Potencial Líquida de Imposto e Receita Real

Em milhões de euros		RECEITA POTENCIAL			DIFERENÇA RECEITA POTENCIAL – RECEITA REAL			IMPOSTO SUPORTADO			DIFERENÇA RECEITA POTENCIAL LÍQUIDA DE IMPOSTO NEGATIVO – RECEITA REAL		
Ano	Receita IVA	Taxa Única A (16,85%)	Taxa Única B (18%)	Taxa Única C (23%)	Diferença ( $Rp_a - R$ )	Diferença ( $Rp_b - R$ )	Diferença ( $Rp_c - R$ )	$I$ (Taxa Única A)	$I$ (Taxa Única B)	$I$ (Taxa Única C)	$Rp_a - I_a - R$	$Rp_b - I_b - R$	$Rp_c - I_c - R$
2005	11.671,6	18.828,47	20.113,50	25.700,59	7.156,87	8.441,90	14.028,99	3.559,91	3.802,87	4.859,22	3.596,96	4.639,03	9.169,76
2006	12.401,1	20.005,29	21.370,64	27.306,93	7.604,19	8.969,54	14.905,83	3.571,77	3.815,54	4.875,42	4.032,42	5.154,00	10.030,41
2007	13.196,4	21.288,26	22.741,17	29.058,16	8.091,86	9.544,77	15.861,76	3.586,24	3.831,00	4.895,16	4.505,62	5.713,77	10.966,60
2008	13.427,5	21.984,29	23.484,70	30.008,22	8.556,79	10.057,20	16.580,72	3.690,53	3.942,40	5.037,51	4.866,26	6.114,80	11.543,21
2009	10.883,4	17.818,94	19.035,07	24.322,59	6.935,54	8.151,67	13.439,19	3.705,69	3.958,60	5.058,21	3.229,85	4.193,07	8.380,97
2010	12.145,9	17.470,93	18.663,31	23.847,56	5.325,03	6.517,41	11.701,66	3.721,74	3.975,75	5.080,12	1.603,29	2.541,66	6.621,54
2011	13.051,6	18.227,33	19.471,33	24.880,03	5.175,73	6.419,73	11.828,43	3.749,56	4.005,47	5.118,10	1.426,16	2.414,26	6.710,33
2012	12.800,1	17.876,09	19.096,12	24.400,60	5.075,99	6.296,02	11.600,50	4.288,51	4.581,20	5.853,76	787,48	1.714,82	5.746,74
2013	13.249,1	18.503,15	19.765,97	25.256,52	5.254,05	6.516,87	12.007,42	4.103,89	4.383,97	5.601,74	1.150,16	2.132,90	6.405,68
2014	13.814,1	19.292,2	20.608,88	26.333,57	5.478,10	6.794,78	12.519,47	4.178,77	4.463,96	5.703,95	1.299,34	2.330,82	6.815,52
2015	14.844,3	20.730,94	22.145,81	28.297,42	5.886,64	7.301,51	13.453,12	4.089,68	4.368,80	5.582,35	1.796,96	2.932,71	7.870,77
2016	15.082,5	21.063,60	22.501,17	28.751,50	5.981,10	7.418,67	13.669,00	4.105,67	4.385,88	5.604,18	1.875,43	3.032,80	8.064,82
2017	16.001,4	22.346,90	23.872,06	30.503,18	6.345,50	7.870,66	14.501,78	4.175,28	4.460,24	5.699,19	2.170,22	3.410,42	8.802,59
2018	16.670,3	23.281,05	24.869,97	31.778,29	6.610,75	8.199,67	15.107,99	4.213,10	4.500,64	5.750,81	2.397,66	3.699,03	9.357,18
2019	17.862,5	24.946,03	26.648,58	34.050,96	7.083,53	8.786,08	16.188,46	4.212,59	4.500,10	5.750,13	2.870,94	4.285,98	10.438,34
<b>Total</b>	<b>207.101,8</b>	<b>303.663,47</b>	<b>324.388,27</b>	<b>414.496,13</b>	<b>96.561,67</b>	<b>117.286,47</b>	<b>207.394,32</b>	<b>58.952,91</b>	<b>62.976,41</b>	<b>80.469,85</b>	<b>37.608,75</b>	<b>54.310,07</b>	<b>126.924,47</b>

Fontes: DGO-MF (2019)/elaboração própria

#### 4.1. ANÁLISE DAS HIPÓTESES

##### **H1 - Um modelo de IVA com taxa única não compromete a arrecadação de receita conseguida pelo modelo atual.**

Tal como referimos anteriormente, a validação de um modelo alternativo de tributação de consumo está condicionado, à partida, pela necessidade de que este não promova uma diminuição da receita arrecadada através do IVA, em linha com o que defendem Catarino e Soares (2019, p. 149) quando reiteram que um novo modelo de tributação de consumo deve promover a simplificação do imposto e, no mínimo, a manutenção da receita arrecada.

Conforme se verifica nas colunas relativas à “Receita Potencial” o modelo de IVA com taxa única permite uma arrecadação de receita superior ao atual modelo de taxas diferenciadas em qualquer dos anos considerados e no valor acumulado dos 15 anos, independentemente da taxa única analisada.

Atentando no valor acumulado, sabemos que o Estado arrecadou, no conjunto dos anos considerados, 207.101,8 milhões de euros e que teria a arrecadado 303.663,47 milhões de euros com a taxa única A, 324.388,27 milhões de euros com a taxa única B e 414.496,13 milhões de euros com a taxa única C caso tivesse optado pela adoção de um modelo de taxa única.

Isto significa dizer que o Estado, ao adotar um modelo de taxas diferenciadas, não arrecadou receita eficientemente, uma vez que os valores de receita potencial com um modelo de taxa única, para as taxas analisadas, são superiores à receita real. O resultado não é surpreendente, uma vez que Portugal ultrapassou já a margem de eficiência do imposto com o modelo de taxas diferenciadas (Ribeiro L. , 2012).

O resultado obtido está em linha com resultados obtido em estudos antecedentes, dos quais se destaca aquele realizado por Catarino et al. (2017, pp. 116-119) no qual os autores comparam a receita arrecadada entre o atual modelo e um modelo de IVA de taxa única (com taxa de 17% e 21%), chegando à conclusão que o segundo promoveria um acréscimo da receita arrecadada em todos os anos considerados.

Aliás, tal era já apresentado pela Comissão do IVA que demonstrava que um modelo de taxa única de imposto era aquele que, quando comparado com um modelo de três taxas e um outro com uma taxa nula e duas taxas positivas, promovia um maior incremento da receita arrecadada com este imposto (Comissão do IVA, 1984, p. 63).

Como se depreende, o modelo de IVA com taxa única, independentemente da taxa analisada, não só não compromete a arrecadação de receita, como promove o seu acréscimo e, por isso, estamos em condições de validar a hipótese de pesquisa H1.

## **H2 – Um modelo de IVA com taxa única permite a atenuação da regressividade do imposto.**

O IVA é, conforme já dissemos, um imposto regressivo quando analisado em função do rendimento, tal como afirmam Braz e Cunha (2009) quando, calculando a taxa média do imposto (efetiva), verificam que esta decresce consoante formos percorrendo os decis de rendimento do mais baixo para o mais alto.

Isto significa que quanto maior for o rendimento, menor é a percentagem deste que é utilizada para suportar o IVA resultante do consumo de bens e serviços, o que pode ser explicado por uma propensão média a consumir decrescente com o aumento do rendimento disponível, tal como aponta o Eurostat (2020).

Para confirmar ou infirmar a hipótese H2 avaliamos o impacto do modelo em dois indicadores: a desigualdade do rendimento disponível pós-tributação (aferida através do cálculo do Índice de Gini) e o peso percentual do rendimento disponível pós-tributação de cada um dos escalões em função do rendimento disponível total (quanto maior o peso percentual dos escalões de rendimento inferiores a 13.500€, menor a regressividade do imposto em função do rendimento).

No que diz respeito à desigualdade, veja-se a Tabela 4:

Tabela 4 - Índice de Gini

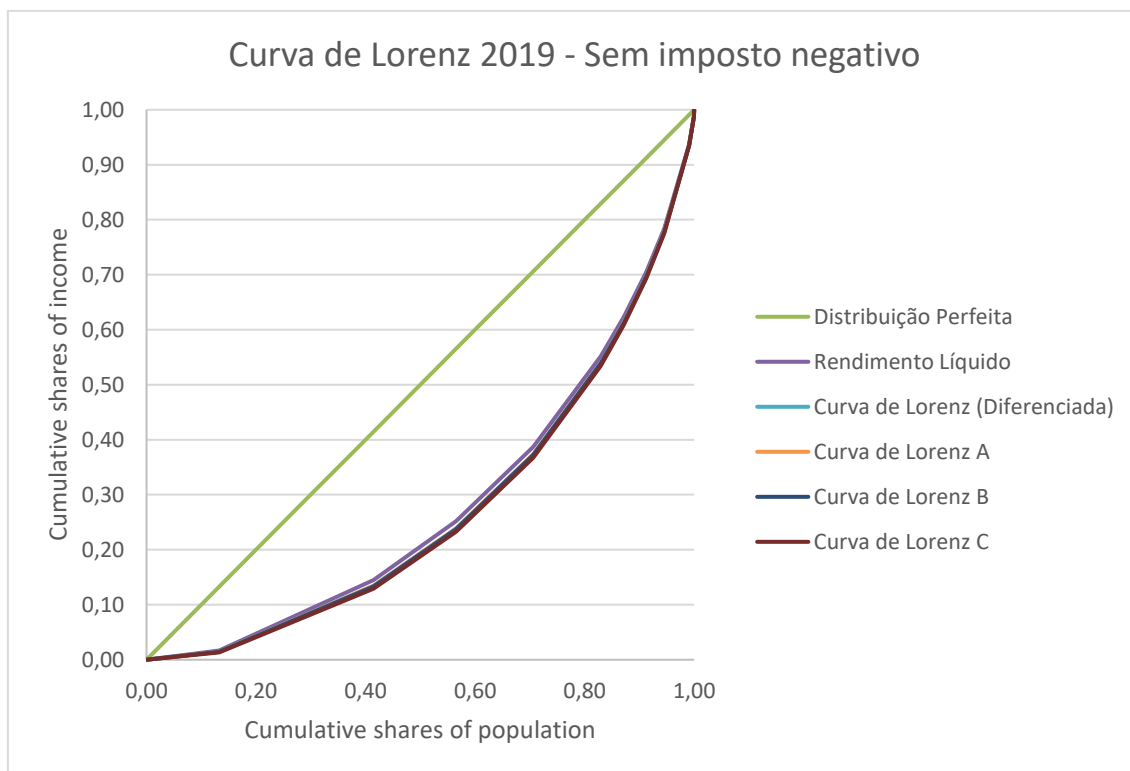
	Índice de Gini														
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Taxas Diferenciadas</b>	24,929%	25,094%	25,347%	25,258%	25,281%	25,203%	24,340%	22,919%	23,477%	23,475%	23,266%	23,433%	23,461%	23,736%	23,821%
<b>Taxa Única A</b>	25,038%	25,200%	25,451%	25,400%	25,422%	25,276%	24,332%	22,910%	23,469%	23,466%	23,257%	23,424%	23,453%	23,727%	23,813%
<b>Taxa Única B</b>	25,125%	25,285%	25,534%	25,482%	25,503%	25,356%	24,411%	22,994%	23,553%	23,551%	23,340%	23,505%	23,533%	23,806%	23,890%
<b>Taxa Única C</b>	25,530%	25,677%	25,920%	25,859%	25,877%	25,726%	24,777%	23,382%	23,943%	23,916%	23,724%	23,883%	23,905%	24,170%	24,244%

Em primeiro lugar, a tabela permite-nos compreender que a adoção de um modelo de Taxa Única com as opções B ou C provocaria, em todos os anos considerados, um aumento da desigualdade entre os contribuintes, uma vez que o Índice de Gini para estas alternativas é constantemente superior ao que se verifica no atual modelo de taxas diferenciadas.

Por outro lado, a Taxa Única A tem um comportamento diferente das restantes. Entre 2005 e 2010, o modelo de taxa única provoca um aumento da desigualdade, sendo que, a partir de 2011 (inclusive), este modelo promove uma ligeira diminuição da desigualdade, o que pode ser explicado pela alteração na taxa normal do IVA, no modelo de taxas diferenciadas, que nesse ano passou de 21% para 23%, aumentando a receita arrecadada com o imposto e fazendo diminuir o rendimento disponível depois da tributação do consumo.

As variações na desigualdade são, para qualquer das taxas únicas, pouco acentuadas, sendo tanto mais quanto maior for a taxa única. Estas diferenças estão patentes na Figura 2, produzida com os dados relativos a 2019, que funcionam como amostra dos dados globais:

Figura 2 - Curva de Lorenz



Fonte: Elaboração Própria

Quanto ao peso percentual do rendimento disponível pós-tributação de cada um dos escalões em função do rendimento disponível total, que nos permite verificar as alterações ao nível da regressividade do imposto em função do rendimento conforme definido anteriormente, veja-se a Tabela 5, na qual constam os dados para 2009 e 2019, que usamos como amostra por facilidade de leitura e que representam dois anos com taxas diferenciadas diferentes (tabela com todos os anos em anexo).

O que a tabela nos permite analisar é o peso percentual do rendimento disponível dos agregados de determinado escalão na totalidade do rendimento disponível das famílias portuguesas. Ou seja, retirando o IVA suportado pelos agregados de determinado escalão ao rendimento desses mesmos agregados, qual a percentagem do rendimento disponível de cada escalão no total do rendimento. Tal significa que quanto maior for o peso percentual do rendimento disponível para os escalões inferiores, menor será a desigualdade provocada pelo modelo ao nível do rendimento e vice-versa.

Tabela 5 - Rendimento - IVA (em % do Total)

	Rendimento - IVA (em % do Total)							
	Taxas Diferenciadas		Taxa Única A		Taxa Única B		Taxa Única C	
	2009	2019	2009	2019	2009	2019	2009	2019
01 - [0 A 5.000 [	1,989%	1,457%	1,947%	1,459%	1,923%	1,441%	1,812%	1,358%
02 - [5.000 A 10.000 [	12,132%	11,957%	12,011%	11,964%	11,941%	11,895%	11,621%	11,573%
03 - [10.000 A 13.500 [	9,636%	10,445%	9,605%	10,447%	9,588%	10,427%	9,505%	10,336%
04 - [13.500 A 19.000 [	13,620%	13,471%	13,613%	13,472%	13,609%	13,468%	13,590%	13,447%
05 - [19.000 A 27.500 [	15,912%	16,638%	15,935%	16,637%	15,948%	16,650%	16,010%	16,712%
06 - [27.500 A 32.500 [	6,676%	7,352%	6,701%	7,351%	6,716%	7,366%	6,783%	7,439%
07 - [32.500 A 40.000 [	7,869%	8,346%	7,899%	8,344%	7,917%	8,361%	7,996%	8,444%
08 - [40.000 A 50.000 [	7,811%	8,091%	7,841%	8,089%	7,858%	8,106%	7,937%	8,187%
09 - [50.000 A 100.000 [	16,545%	15,792%	16,608%	15,789%	16,644%	15,823%	16,811%	15,979%
10 - [100.000 A 250.000 [	6,432%	5,183%	6,457%	5,182%	6,471%	5,193%	6,536%	5,244%
11 - [250.000 A *** [	1,380%	1,266%	1,385%	1,266%	1,388%	1,269%	1,402%	1,281%

No mesmo sentido do impacto na desigualdade do modelo de taxa única, também ao nível do peso percentual do rendimento disponível pós-tributação se verifica uma diferença no comportamento da Taxa Única A em relação às taxas B e C.

Em 2009, um modelo de Taxa Única A aumentaria a regressividade do imposto face ao atual modelo para os contribuintes dos escalões de rendimento inferior a 13.500€, conforme se comprova pela diminuição do peso percentual do rendimento disponível destes escalões em função do total do rendimento disponível, acompanhada por um aumento dos escalões de rendimentos mais elevados. Em sentido contrário, tal como na desigualdade, a taxa única A diminui ligeiramente a regressividade do imposto em 2019, verificando-se um aumento do peso percentual do rendimento disponível dos escalões em análise e uma diminuição do peso percentual dos escalões mais altos.

Pelos mesmos motivos e tal como verificado na análise da desigualdade, as Taxas Únicas B e C promovem um aumento da regressividade do imposto em todos os anos considerados, verificando-se sempre uma diminuição do peso percentual do rendimento disponível para os escalões considerados em função do rendimento

disponível total, acompanhado por um aumento do peso percentual do rendimento disponível dos escalões com maior capacidade económica.

Ou seja, as taxas únicas B e C aprofundariam a desigualdade no rendimento disponível entre os contribuintes com rendimentos menores e aqueles que se encontram nos escalões mais elevados, ficando os últimos com mais rendimento disponível que no atual modelo e os primeiros com menos, o que significa que a regressividade do imposto na ótica do rendimento seria superior num modelo de taxa única com estas duas taxas.

Isto verifica-se porque as taxas únicas consideradas aplicadas aos vários anos em análise são superiores à taxa média suportada pelos agregados com menores rendimentos no modelo atual, o que faz com que, para estes, o modelo alternativo de taxa única representasse um esforço superior no pagamento do imposto e uma diminuição no rendimento disponível pós-tributação do consumo.

Catarino et al. (2016) apontam na mesma direção dos resultados que obtivemos em relação ao aumento da regressividade num modelo de taxa única sem mecanismo compensatório. No seu estudo sobre o regime de regressividade na tributação geral sobre o consumo os autores afirmam que um imposto de taxa única é mais oneroso para os contribuintes com rendimentos inferiores, na medida em que este representa um aumento do imposto sobre os bens de primeira necessidade (atualmente tributados a taxa reduzida).

Isto porque a capacidade de poupança é inferior nos contribuintes com menores rendimentos e, por isso, a maior parte do seu rendimento é tributada com o imposto sobre o consumo (Krajewska & Krajewski, 2020).

Neste sentido, Gassen et al. (2013) são claros ao afirmar que a tributação do consumo carece de mecanismos compensatórios que beneficiem os contribuintes com menor capacidade contributiva e que permitam diminuir a regressividade do imposto em função do rendimento.

A análise permite-nos, à exceção da taxa única A a partir de 2011, infirmar a hipótese.

**H3 – A variação da receita arrecadada com um modelo de taxa única permite suportar um mecanismo compensatório que promova a atenuação da regressividade do imposto.**

A Tabela 3 (página 63), nas suas colunas relativas à “Diferença Receita Potencial – Receita Real”, mostra-nos a variação da receita arrecadada entre o modelo de taxa única e o modelo de taxas diferenciadas atualmente em vigor.

Atentando aos valores anuais e acumulados dessa diferença compreendemos que esta é sempre positiva, pelo que o modelo de taxa única promove um acréscimo significativo da receita arrecadada pelo estado, que se traduz num saldo acumulado positivo de 96.561,67 milhões de euros com a Taxa Única A, 117.286,47 milhões de euros com a Taxa Única B e 207.394,32 milhões de euros com a Taxa Única C.

Ou seja, o modelo da taxa única garante uma arrecadação de receita superior ao modelo de taxas diferenciadas em vigor. Esse aumento da receita permite ao Estado canalizar parte da receita arrecadada para um mecanismo que responda a uma das principais desvantagens de um modelo de taxa única identificada por Catarino et al. (2017, p. 114) que se prende com o facto da “alteração ou a revogação das taxas reduzida e intermédia de IVA origina uma maior desigualdade no peso do imposto nas classes de menores rendimentos, já que estas despendem uma fatia proporcionalmente maior do seu rendimento em bens de primeira necessidade”.

Neste sentido, podemos afirmar que a variação da receita arrecadada permite suportar um mecanismo compensatório que promova a atenuação da regressividade do imposto e, por isso, confirmar a hipótese de pesquisa H3.

**H4 - Um imposto negativo sobre o consumo em benefício dos contribuintes com menor capacidade contributiva não compromete a arrecadação de receita conseguida pelo modelo atual.**

As colunas da Tabela 3 relativas ao “Imposto Suportado” elucidam-nos que, se o Estado optasse por devolver a totalidade do IVA suportado pelos agregados familiares com rendimentos inferiores a 13.500€ anuais, o valor total despendido em todos os anos

analisados e no valor acumulado seria, independentemente da taxa única analisada, inferior ao acréscimo de receita conseguido pela aplicação de um modelo de IVA com taxa única que está detalhado nas colunas “Diferença Receita Potencial – Receita Real”.

Isto porque o valor global despendido com o imposto negativo sobre o consumo seria de 58.952,91 milhões de euros com a Taxa Única A, 62.976,41 milhões de euros com a Taxa Única B e 80.469,85 milhões de euros com a Taxa Única C, valores inferiores ao acréscimo de receita detalhado na análise dos resultados relevantes para a verificação da hipótese de pesquisa H3.

Desta forma, estamos em condições de afirmar que um imposto negativo sobre o consumo, como mecanismo compensatório anexado a um modelo de IVA de taxa única, não compromete a arrecadação de receita e, por isso, a hipótese de pesquisa H4 é validada.

**H5 – A introdução, num modelo de IVA de taxa única, de um imposto negativo sobre o consumo em benefício dos contribuintes com menor capacidade contributiva permite a atenuação da regressividade do imposto.**

Em resultado da confirmação das hipóteses anteriores, cuja validação era precedência essencial para a análise do impacto de um imposto negativo sobre o consumo, num modelo de IVA de taxa única, em benefício dos contribuintes dos escalões de rendimento inferior a 13.500€, estamos em condições de analisar a hipótese H5.

Tal como para a hipótese H2, avaliamos o impacto do modelo de IVA com mecanismo compensatório em análise, que corresponde à devolução da totalidade do IVA suportado pelos contribuintes com rendimentos inferiores ao limite já definido, com base nos indicadores de desigualdade e do peso percentual do rendimento disponível pós-tributação de cada um dos escalões em função do rendimento disponível total.

Quanto à desigualdade, calculamos o Índice de Gini após a devolução de rendimentos aos contribuintes dos escalões de rendimento identificados, conforme o exposto na

Tabela 6, na qual o índice para as Taxas Diferenciadas é igual ao calculado para H2 (no atual modelo não há devolução de rendimentos por via de um imposto negativo):

Tabela 6 - Índice de Gini após imposto negativo

Índice de Gini após imposto negativo															
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Taxas Diferenciadas</b>	24,929%	25,094%	25,347%	25,258%	25,281%	25,203%	24,340%	22,919%	23,477%	23,475%	23,266%	23,433%	23,461%	23,736%	23,821%
<b>Taxa Única A</b>	22,607%	22,831%	23,128%	23,117%	23,156%	23,031%	22,100%	20,546%	21,089%	21,070%	20,907%	21,106%	21,158%	21,481%	21,619%
<b>Taxa Única B</b>	22,504%	22,730%	23,029%	23,019%	23,059%	22,935%	22,004%	20,445%	20,987%	20,968%	20,806%	21,006%	21,059%	21,384%	21,523%
<b>Taxa Única C</b>	22,038%	22,275%	22,583%	22,578%	22,621%	22,500%	21,571%	19,987%	20,526%	20,506%	20,350%	20,555%	20,611%	20,944%	21,092%

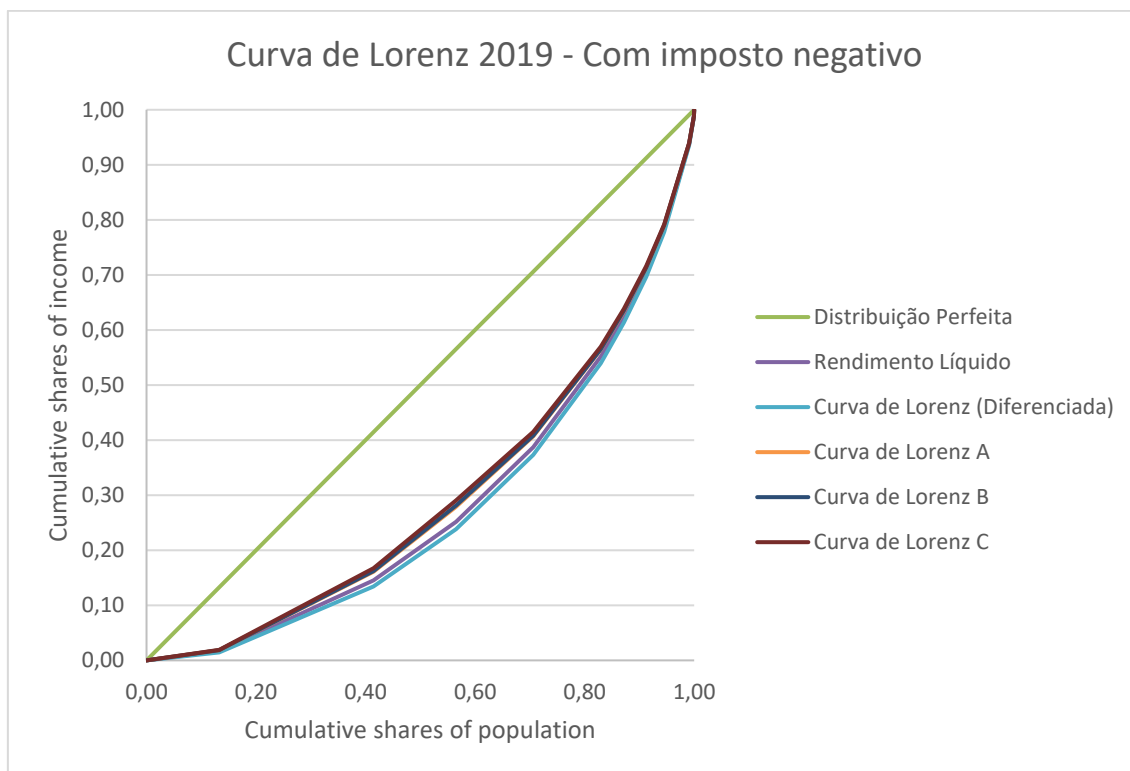
Da análise da tabela resulta que o modelo de IVA com Taxa Única C e introdução de um imposto negativo a favor dos contribuintes com menor capacidade contributiva é o modelo que mais faz diminuir as desigualdades, ao passo que o modelo atualmente em vigor é o que mais promove a desigualdade entre os agregados. Tal é verdade para todos os anos considerados.

Aqui, as diferenças na desigualdade entre o modelo de Taxa Única A e Taxa Única C são reduzidas, ainda que ambos tenham diferenças relevantes para a desigualdade verificada com o modelo atualmente em vigor.

Contrariamente ao verificado na análise das desigualdades num modelo sem a existência de um mecanismo compensatório, as alterações verificadas nas taxas diferenciadas, em especial a alteração da taxa normal em 2011, não se traduzem numa alteração do comportamento da Taxa Única A que, como está associada a um imposto negativo, mantém a diminuição da desigualdade face ao modelo atual em todos os anos considerados.

As diferenças são, como a tabela deixa antever, bastante mais significativas que na H2, o que é ainda mais visível quando analisamos a Figura 3, produzida com os dados relativos a 2019, que funcionam como amostra dos dados globais:

Figura 3 - Curva de Lorenz com imposto negativo



Fonte: Elaboração Própria

A figura corrobora o que a tabela já nos permitia compreender e nesta é possível verificar que a distribuição relativa às taxas únicas em análise está significativamente mais próxima da distribuição perfeita que a curva relativa ao atual modelo de tributação do consumo.

Analisemos agora o impacto do modelo com mecanismo compensatório na regressividade do imposto, utilizando, como na H2, o peso percentual do rendimento disponível pós-tributação de cada um dos escalões (já com a aplicação do imposto negativo) em função do rendimento disponível total:

Tabela 7 - Rendimento - IVA + Devolução (em % do total)

	Rendimento - IVA + Devolução (em % do Total)							
	Taxas Diferenciadas		Taxa Única A		Taxa Única B		Taxa Única C	
	2009	2019	2009	2019	2009	2019	2009	2019
01 - [0 A 5.000 [	1,989%	1,457%	2,487%	1,865%	2,506%	1,879%	2,590%	1,942%
02 - [5.000 A 10.000 [	12,132%	11,957%	14,267%	14,213%	14,373%	14,319%	14,857%	14,800%
03 - [10.000 A 13.500 [	9,636%	10,445%	10,893%	11,850%	10,975%	11,938%	11,344%	12,338%
04 - [13.500 A 19.000 [	13,620%	13,471%	12,885%	12,754%	12,826%	12,695%	12,558%	12,428%
05 - [19.000 A 27.500 [	15,912%	16,638%	15,084%	15,750%	15,031%	15,695%	14,794%	15,446%
06 - [27.500 A 32.500 [	6,676%	7,352%	6,343%	6,959%	6,330%	6,944%	6,268%	6,876%
07 - [32.500 A 40.000 [	7,869%	8,346%	7,477%	7,899%	7,461%	7,882%	7,389%	7,804%
08 - [40.000 A 50.000 [	7,811%	8,091%	7,422%	7,658%	7,406%	7,642%	7,334%	7,566%
09 - [50.000 A 100.000 [	16,545%	15,792%	15,720%	14,947%	15,686%	14,915%	15,534%	14,768%
10 - [100.000 A 250.000 [	6,432%	5,183%	6,112%	4,906%	6,099%	4,895%	6,040%	4,847%
11 - [250.000 A *** [	1,380%	1,266%	1,311%	1,199%	1,308%	1,196%	1,296%	1,184%

Fonte: Elaboração Própria

O facto de analisarmos um imposto negativo equivalente à totalidade do imposto suportado pelos agregados com rendimentos inferiores a 13.500€, que, por natureza, lhe seria devolvido integralmente, faz com que após a tributação, o peso percentual do rendimento disponível dos contribuintes beneficiados pela política pública aumente, o que representa uma diminuição da regressividade do imposto, na medida em que o “contributo” dos escalões mais elevados para o total do rendimento disponível aumenta e o dos escalões mais baixos diminua.

Ou seja, para 100% dos rendimentos disponíveis após tributação do consumo, com um modelo de taxa única com imposto negativo a favor dos contribuintes com rendimentos inferiores a 13.500€, a percentagem do rendimento disponível desses contribuintes no total é superior face ao modelo atual e a dos contribuintes de escalões superiores é inferior, o que significa que o modelo alternativo promove uma distribuição de rendimento mais equilibrada e garante a diminuição da regressividade do imposto em função do rendimento, uma vez que os contribuintes com menor capacidade despendem uma menor percentagem do seu rendimento a suportar o IVA (este ser-lhes-á devolvido) e ficam com mais rendimento disponível.

Para os anos selecionados para amostra, 2009 e 2019, as três taxas únicas com o respetivo mecanismo compensatório possibilitam um aumento do peso percentual do rendimento disponível dos escalões beneficiários da política pública em função do rendimento disponível total, conforme se verifica na Tabela 7. Esse aumento é acompanhado por uma diminuição do peso percentual do rendimento disponível dos escalões de rendimento que não beneficiam do imposto negativo, o que faz com que a distribuição dos encargos com o imposto seja mais justa e a regressividade, conforme definida anteriormente, diminua.

O que se extrai desta análise é que a devolução integral do IVA suportado pelos contribuintes beneficiados pela política pública em análise, permitiria que o seu rendimento disponível fosse, no limite, igual ao rendimento pré-tributação. Como os contribuintes fora do intervalo de rendimentos considerados não teriam qualquer devolução do imposto suportado, a regressividade em função do rendimento seria mitigada e a distribuição mais equitativa dos encargos tributários era conseguida.

A diminuição da regressividade é, neste sentido, tanto maior quanto maior for a taxa única considerada, o que faz com que o modelo C seja aquele que promove uma maior diminuição da regressividade.

Com isto, a hipótese de pesquisa H5 é validada, uma vez que a introdução de um imposto negativo sobre o consumo em benefício dos contribuintes com menor capacidade contributiva permite a atenuação da regressividade do imposto.

#### **H6 – A variação da receita arrecada após a aplicação de um imposto negativo sobre o consumo não compromete a arrecadação de receita conseguida pelo modelo atual**

Para verificar a hipótese de pesquisa H6 importa analisar os resultados espelhados nas colunas “Diferença Receita Potencial Líquida De Imposto Negativo - Receita Real”, que dizem respeito à diferença entre a receita potencialmente arrecadada pelo Estado com um modelo de taxa única e imposto negativo sobre o consumo e a receita arrecadada com o modelo vigente.

Os valores indicam que a diferença é positiva em todos os anos e é, por isso, positiva no valor acumulado dos quinze anos considerados. Isto significa dizer que o Estado não só não perderia receita, como esta aumentaria com o modelo de IVA em análise.

Concretizando, o Estado receberia mais 37.608,75 milhões de euros com a Taxa Única A, 54.310,07 milhões de euros com a Taxa Única B e 126.924,47 milhões de euros com a Taxa Única C, o que permite validar a hipótese de pesquisa H6.

A análise de resultados tendo em conta as hipóteses de pesquisa permite-nos concluir que o modelo de taxa única, por si só, não cumpriria o objetivo de atenuação da regressividade do IVA, mas que esse objetivo é cumprido com a introdução de um imposto negativo sobre o consumo enquanto mecanismo compensatório.

Harris *et al* (2018) chegam a conclusões semelhantes, quando analisam um modelo de imposto sem a existência de taxas preferenciais e exceções à tributação associado à implementação de um Rendimento Básico Incondicional, que permitiriam alargar a base de incidência do imposto e com o aumento da receita arrecadada financiar um mecanismo compensatório que diminui o peso do imposto no rendimento dos contribuintes com rendimentos reduzidos.

Em acréscimo, o modelo de taxa única e o imposto negativo não comprometem, considerados individualmente e considerados em simultâneo, a arrecadação de receita pelo Estado através do IVA e contribuem ainda para um acréscimo dessa mesma receita arrecadada. Ou seja, para além do Estado conseguir atenuar a regressividade do IVA no que diz respeito ao rendimento, devolvendo a totalidade do imposto suportado pelos contribuintes dos escalões mais baixos de rendimento, conseguiria simultaneamente aumentar as suas receitas.

## 4.2. RESULTADOS DOS TESTES ESTATÍSTICOS

### 4.2.1. Significância Estatística

O objetivo da aplicação dos testes ANOVA (fator único) e Scheffé no âmbito desta investigação é, no que diz respeito à diferença entre a receita arrecadada com o atual modelo do imposto e a receita potencial calculada para o modelo de taxa única (16,85%; 18% e 23%), compreender se existem diferenças entre as receitas nos três modelos e entre os elementos da amostra de cada um dos modelos (receita anual) e, caso existam, compreender quais dos pares analisados apresentam essas diferenças significativas, permitindo extrapolar os motivos que as originam e validar estatisticamente os resultados do estudo.

Tabela 8 - Resultados do teste ANOVA (Receitas de IVA - Taxas Diferenciadas e Taxa Única (A, B e C))

Fonte de Variação	SQ	GL	MQ	F	P-value	F crit
Entre Grupos	1448758255,954	3	482919418,651	81,255	0,000	2,769
Dentro de Grupos	332823064,169	56	5943269,003			
Total	1781581320,1	59				

Fonte: Elaboração Própria

Na Tabela 8 é possível apurar os resultados do teste ANOVA aplicado às receitas arrecadadas com o atual modelo de IVA e as receitas potenciais com o modelo de taxa única para as três taxas em análise (16,85%; 18% e 23%) em amostras de 15 unidades correspondentes às receitas anuais no intervalo de tempo 2005-2019.

Assumindo o  $\alpha = 0,05$  e considerando que o P-value  $< \alpha$ , rejeitamos a hipótese nula ( $H_0$ ) e aceitamos a hipótese alternativa ( $H_1$ ), o que significa que existem, aparentemente, diferenças estatisticamente significativas em pelo menos um dos pares de médias.

Tabela 9 - Resultados do teste ANOVA (Diferença entre Receitas Potenciais e Receita Real e Diferença entre Receitas Potenciais com Imposto Negativo e Receita Real)

Fonte de Variação	SQ	GL	MQ	F	P-value	F crit
Entre Grupos	1218769171,533	5	243753834,307	120,188	0,000	2,323
Dentro de Grupos	170360160,560	84	2028097,150			
Total	1389129332,093	89				

Fonte: Elaboração Própria

Na Tabela 9 estão plasmados os resultados do teste ANOVA aplicado às diferenças entre as receitas potenciais (taxa única A, B e C) e a receita real (taxas diferenciadas) e às diferenças entre as receitas potenciais com imposto negativo e a receita real arrecadada com o modelo atual.

Assumindo o  $\alpha = 0,05$  e considerando que o  $P\text{-value} < \alpha$ , rejeitamos a hipótese nula ( $H_0$ ) e aceitamos a hipótese alternativa ( $H_1$ ), o que significa que existem, aparentemente, diferenças estatisticamente significativas em pelo menos um dos pares de médias.

Atendendo às limitações do teste ANOVA na identificação de quais as médias com diferenças estatisticamente significativas, aplicámos a ambos os resultados o teste de Scheffé.

Tabela 10 - Resultados do teste Scheffé (Receitas IVA – Taxas Diferenciadas e Taxa Única (A, B e C))

Receita	Amostra	Para alpha = 0,05			Hipótese
		Grupo	Subgrupo	Resultado	
Imposto sobre o Valor Acrescentado	15	Taxas Diferenciadas	Taxa Única A	52,295	H1
	15	Taxas Diferenciadas	Taxa Única B	77,152	H1
	15	Taxas Diferenciadas	Taxa Única C	241,239	H1
	15	Taxa Única A	Taxa Única B	2,409	H0
	15	Taxa Única A	Taxa Única C	68,895	H1
	15	Taxa Única B	Taxa Única C	45,538	H1
	Scheffé Valor Crítico = 8,308292796				

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 10 permite avaliar quais os grupos de médias que apresentam diferenças significativas entre si e isso pode ser medido atendendo à coluna “Resultado” e ao Valor Crítico de Scheffé, considerando que sempre que o Scheffé calculado for superior ao Valor Crítico, a hipótese nula é rejeitada e aceita-se a hipótese alternativa, o que significa que existem diferenças relevantes.

Desta forma, podemos concluir que apenas a comparação entre as médias da Taxa Única A e Taxa Única B não apresentam diferenças significativas (Resultado > Valor Crítico) e todos os outros grupos (Taxas Diferenciadas/Taxa Única A; Taxas Diferenciadas/Taxa Única B; Taxas Diferenciadas/Taxa Única C; Taxa Única A/Taxa Única B; Taxa Única A/Taxa Única C e Taxa Única B/Taxa Única C) apresentam diferenças aparentemente significativas.

Do ponto de vista do estudo, estas diferenças entre grupos permitem aferir que a aplicação de um modelo de taxa única de IVA promovia diferenças consideráveis na arrecadação de receita por via deste imposto e que, entre a Taxa Única A e a Taxa Única B, a diferença é pouco significativa o que resultaria em valores de receita relativamente próximos. Este resultado está em linha de conta com os cálculos efetuados no estudo do modelo de tributação do consumo, nos quais qualquer taxa única analisada promove um incremento da receita arrecadada e as diferenças são maiores entre o atual modelo e o modelo de taxa única (independentemente da taxa) e entre a taxa única A e a taxa única C e entre a taxa única B e a taxa única C.

*Tabela 11 - Resultados do teste Scheffé (Diferença entre Receitas Potenciais e Receita Real e Diferença entre Receitas Potenciais com Imposto Negativo e Receita Real)*

Grupo	Amostra	Para alpha = 0,05			
		Subgrupos		Resultado	Hipótese
Diferença Receita Potencial	15	Taxa Única A	Taxa Única B	7,059	H0
	15	Taxa Única A	Taxa Única C	201,895	H1
	15	Taxa Única B	Taxa Única C	133,449	H1
Diferença Receita Potencial com Imposto Negativo	15	Taxa Única A	Taxa Única B	4,584	H0
	15	Taxa Única A	Taxa Única C	131,113	H1
	15	Taxa Única B	Taxa Única C	86,663	H1
Scheffé Valor Crítico = 8,308292796					

Fonte: *Elaboração Própria*

No mesmo sentido, a Tabela 11 diz-nos que quer na diferença entre a receita potencial do modelo de taxa única (A, B ou C) e a receita real (taxas diferenciadas), quer na diferença entre a receita potencial do modelo de taxa única com imposto negativo e a receita real, só entre os subgrupos Taxa Única A/Taxa Única B é possível aceitar a hipótese nula e assumir que não existem diferenças estatisticamente significativas.

Já nos subgrupos Taxa Única A/Taxa Única C e Taxa Única B/Taxa Única C, para ambos os cenários, rejeita-se a hipótese nula e aceita-se a hipótese alternativa, pelo que as diferenças são aparentemente significativas.

Do ponto de vista do estudo, estes resultados comprovam que as diferenças nas diferenças de receita potencial e receita real e nas diferenças de receita potencial com imposto negativo e receita real, são bastante superiores quando comparamos a Taxa Única A com a Taxa Única C e a Taxa Única B com a Taxa Única C, o que se explica pela proximidade percentuais da Taxa Única A e Taxa Única B (16,85% e 18%, respetivamente), o que promove aumentos de receita arrecadada semelhantes e, tendo em conta o mecanismo de compensação do imposto negativo, essa semelhança mantém-se.

## 5. CONCLUSÕES

### 5.2. CONSIDERAÇÕES FINAIS DA INVESTIGAÇÃO

Considerando a política fiscal no quadro daquilo que se define como políticas públicas, a presente investigação procurou analisar de que forma um modelo alternativo de tributação do consumo permitiria uma diminuição da regressividade deste imposto na ótica do rendimento, sem diminuir a receita arrecadada através do IVA.

Tal surgiu na sequência da identificação de um problema que é o facto do atual modelo de tributação do consumo, através do IVA, produzir efeitos regressivos na lógica do rendimento que devem ser analisados em consonância com os princípios da justa repartição dos encargos tributários e da capacidade contributiva.

Com vista a estudar formas de minimizar o problema, definimos que o objetivo geral desta investigação foi a análise ao impacto da eventual aplicação de um modelo alternativo de IVA, pela adoção de uma taxa única de imposto, na atenuação da regressividade e sem prejuízo da receita fiscal, tendo em vista o aprofundamento da justiça fiscal. Daqui resultaram dois objetivos específicos: testar o impacto financeiro da adoção de uma taxa única de IVA na receita pública; testar potenciais alterações ao desenho do modelo de IVA que diminuam a regressividade do imposto.

No decurso da investigação, concluímos que, tendo em conta as três taxas únicas analisadas (16,85%; 18% e 23%):

1. É possível diminuir a regressividade do IVA na ótica do rendimento para os contribuintes com menores rendimentos através de um modelo alternativo de tributação do consumo;
2. É possível diminuir a regressividade do IVA na ótica do rendimento para os contribuintes com menores rendimentos, garantindo, simultaneamente, que o Estado não vê a receita arrecadada por via deste imposto diminuída;
3. Um modelo de IVA de taxa única, por si só, não promove a diminuição da regressividade do IVA na ótica do rendimento, mas provoca um aumento de

- receita que permite suportar um mecanismo compensatório a favor dos contribuintes com rendimentos inferiores a 13.500€;
4. A exceção à conclusão anterior é verificável na taxa única de 16,85% a partir de 2011, uma vez que o aumento da taxa normal do atual modelo com início nesse ano fez subir a taxa média e, nesse sentido, a taxa única em questão permitiria uma ligeira diminuição da regressividade na ótica do rendimento. Tendo em conta que a diminuição verificada foi pouco significativa optámos por analisar o impacto de um mecanismo compensatório para todas as taxas únicas;
  5. Um modelo de IVA de taxa única com um mecanismo compensatório a favor dos contribuintes com menores rendimentos, sob a forma de imposto negativo, permite diminuir a regressividade do IVA na ótica do rendimento;
  6. Considerando as três taxas únicas analisadas, esse imposto negativo pode ser igual à totalidade do imposto suportado pelos contribuintes com rendimentos inferiores a 13.500€, permitindo assim que o IVA suportado por estes lhes seja totalmente devolvido sem provocar uma diminuição da receita arrecadada pelo Estado;

As conclusões obtidas parecem-nos estar alinhadas com o quadro teórico numa tripla vertente composta pelos três eixos centrais da investigação: a verificação da regressividade na ótica do rendimento promovida pelo atual modelo de tributação do consumo via IVA; a maior eficiência dos impostos de taxa única e consequente aumento da receita arrecadada; a diminuição da regressividade através de um modelo de taxa única.

No que concerne à verificação da regressividade, a investigação socorreu-se dos estudos de Braz e Cunha (2009), Catarino et al. (2016), Correia (2010), Charlet e Owens (2010), Ferreira (2006), Rodrigues et al. (2002), Siqueira (2001) e Tomaz (2010) que apontam para a sua existência no IVA quando atentamos ao rendimento.

Os autores, utilizando metodologias distintas e advogando conclusões variadas, apontam para o facto do IVA não ser um imposto regressivo na conceção clássica do termo, mas concordam que tende a onerar mais, em percentagem do rendimento, os

contribuintes com menores rendimentos, o que esta investigação assumiu na sua fase inicial para justificar a análise a um modelo alternativo.

Também que diz respeito à maior eficiência dos impostos de taxa única, os resultados desta investigação alinham-se com o quadro teórico e, em simultâneo, com a doutrina. Isto porque concluímos que um modelo de IVA com taxa única promove um aumento significativo da receita arrecadada, o que significa que é um modelo mais eficiente que o modelo atual.

Tal está em consonância com o defendido por vários autores (Agha & Haughton, 1996; Braz & Cunha, 2009; Catarino et al., 2017; Ebrill et al., 2002; Owens, 2006; Pereira M. F., 2018) e por instituições públicas como a Comissão Europeia (2008, 2010), a OCDE (2019) e o Núcleo do IVA (1984) responsável pela sua criação em Portugal, quando afirmam que os sistemas fiscais devem privilegiar a simplicidade dos impostos e adotar o menor número possível de taxas.

Por último, em relação à implementação de um modelo de taxa única que permita a diminuição da regressividade na ótica do rendimento no IVA, os resultados aproximam-se novamente do quadro teórico da investigação em duas considerações distintas: um modelo de taxa única não diminui a regressividade; um modelo de taxa única com um mecanismo compensatório promove a diminuição da regressividade.

Conforme já dissemos, os resultados à análise de um modelo de IVA de taxa única sem qualquer mecanismo compensatório nesta investigação deixaram antever que este modelo não só não diminuiria a regressividade, como a aumentaria para todas as taxas estudadas à exceção da taxa de 16,85% a partir de 2011, o que está em linha com o defendido por Catarino e Soares (2019).

Por outro lado, a aplicação de um mecanismo compensatório alicerçado nesse mesmo modelo de taxa única promoveria uma diminuição da regressividade para os contribuintes considerados, o que também se alinha com as propostas defendidas por Catarino et al. (2016), Correia (2010), e Siqueira (2001), apesar do modelo analisado divergir dos defendidos por Correia e por Siqueira na medida em que a primeira sugere

a substituição de todos os impostos por um único imposto sobre o consumo com transferências lump-sum e a segunda, não defendendo a substituição de todos os impostos, afirma também que as transferências deviam ser “universais e incondicionais”.

Face ao exposto, podemos afirmar que os resultados da investigação estão alinhados com o seu quadro teórico e em concordância com a doutrina, apresentando, ainda assim, uma perspetiva nova que se prende com a possibilidade de implementação de um imposto negativo correspondente à totalidade do imposto suportado pelos contribuintes identificados, o que aprofunda o trabalho de Catarino et al. (2016), para quem esta devolução se fixaria num teto máximo de 90%.

Em suma, os resultados da investigação permitiram responder à pergunta de partida e que, assim sendo, é aparentemente possível a aplicação de um sistema de IVA de taxa única com imposto negativo a favor dos contribuintes com rendimentos iguais ou inferiores a 13.500€, que promova a diminuição da regressividade, que aumente a receita arrecadada e que promova uma maior justiça fiscal, tendo em conta o impacto do modelo analisado no Índice de Gini e no peso percentual do rendimento disponível pós-tributação do consumo, bem como na receita arrecadada pelo Estado.

### 5.3. LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO E RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES

Importa, para concluir, dar nota de algumas limitações com que nos deparamos ao longo da investigação e que, em alguns casos, nos obrigaram a alterar o rumo projetado:

- Utilização de dados dos agregados e seus rendimentos diferentes dos escalões de IRS, por indisponibilidade de dados para esses escalões;
- Ponderação da receita de IVA por taxa com base na ponderação de Tomaz (2010), por inexistência de dados oficiais;
- Limitação do espectro temporal da análise por indisponibilidade de dados de rendimento bruto e IRS liquidado anteriores a 2005;
- Utilização de valores de consumo de 2015 com percentagens de rendimento consumido para 5 quintis de rendimento, assumindo a constância da taxa média de consumo, por inexistência de dados posteriores;

Para futuras investigações, recomendamos:

- O estudo de possíveis mecanismos de implementação do imposto negativo aplicado ao IVA de taxa única nos procedimentos da Autoridade Tributária, ou seja, de que forma pode a AT aplicar este imposto negativo na prática e da forma mais eficiente possível;
- A análise mais pormenorizada do desenho do imposto negativo, avaliando se o modelo preferencial é o de devolução total do IVA ou, por outro lado, uma devolução parcial e/ou progressiva;

## 6. BIBLIOGRAFIA

- Agha, A., & Haughton, J. (1996). Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 78(2), 303-308.
- Agum, R., Menezes, P. R., & Monique. (jul/dez de 2015). Políticas Públicas: Conceitos e Análise em Revisão. *Revista Agenda Política*, 3(2), 12-42.
- Albaladejo, G. (2014). Introducción al estudio teórico y práctico de las políticas públicas. Em G. Albaladejo, *Teoría y Práctica de las Políticas Públicas*. Editora Tirant lo Blanch.
- Almeida, M. M. (2013). *O IVA nas Indemnizações*. Almedina.
- Alves, H. N. (junho de 2012). Tributação e injustiça social no Brasil. *Revista Espaço Acadêmico*, nº 133.
- Anderson, J. E. (2011). *Public Policy Making: an introduction*. Cengage Learning.
- Bairrada, C., & Martins, A. (2008). Uma nota sobre a Justiça Fiscal em Portugal. *Economia Global e Gestão*, 13(3), pp. 39-69.
- Barcarollo, F. (2013). O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, 1(1).
- Basto, J. G. (1972). *O Imposto Negativo de Rendimento*. Universidade de Coimbra.
- Bastos, R. (2014). *O Direito à Dedução do IVA*. Almedina.
- Becker, A. A. (2018). *Teoria Geral do Direito Tributário* (7ª ed.). Noeses.
- Bertolini, S. G., Velho, A. P., Gonçalves, J. E., Macuch, R. d., & Silva, L. K. (2016). *Pesquisa Científica: Do Planeamento à Divulgação*. Paco Editorial.
- Bouvier, M. (2009). A questão do imposto ideal. Em R. Ferraz, *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin.
- Braz, C., & Cunha, J. C. (inverno de 2009). Os Efeitos Redistributivos do IVA em Portugal. *Boletim Económico*, 79-94.
- Bredrode, R. V. (mar./abr. de 2007). AT's Regressivity: Empirical Truth or Political Correctness. *International VAT Monitor*, pp. 86-92.
- Bucci, M. P. (2006). *Direito Administrativo e Políticas Públicas*. Saraiva.
- Caeiro, J. C. (2010). *Política Social e Estado Providência (Relatório de Agregação em Ciência Política)*. <https://joaquim-croca-caeiro.webnode.pt/news/relatorio/>
- Canotilho, J., & Moreira, V. (2007). *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Almedina.
- Carrazza, R. A. (1996). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros.

- Carvalho, P. d. (2019). *Curso de Direito Tributário* (30ª ed.). Saraiva.
- Catarino, J. R. (1999). *Para uma Teoria Política do Tributo*. Centro de Estudos Fiscais.
- Catarino, J. R. (2019). Teoria Fiscal. Em J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade* (6ª ed., Vol. I, pp. 15-76). Almedina.
- Catarino, J. R., & Ferraz, D. (2022). Impostos extrafiscais ainda são imposto? Um excuro sobre a admissibilidade teórica da figura e seus limites. *Revista Jurídica Portucalense*, pp. 46-71.
- Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2018). *Lições de Fiscalidade* (Vol. I). Almedina.
- Catarino, J. R., & Soares, R. M. (2019). Restructuring the European VAT tax system: advantages and disadvantages of the adoption of a single-rate model - a study based on the Portuguese case. *European Journal of Government and Economics*, 145-160.
- Catarino, J. R., Soares, R. M., & Correia, P. M. (janeiro/abril de 2016). Regime de regressividade na tributação geral sobre o consumo: uma proposta para a sua atenuação. *Scientia Iuridica*, 340, pp. 80-90.
- Catarino, J. R., Soares, R. M., & Correia, P. M. (2017). Ensaio sobre a reestruturação do sistema de tributação indireta: análise socioeconómica sobre as vantagens e inconvenientes da adoção de um modelo de taxa única em Portugal. *Trabajo y Sociedad*, 28.
- Catarino, J., & Correia, P. (jan./jun. de 2016). Receitas fiscais e tributação geral sobre o consumo em Portugal: um estudo sobre eventuais assimetrias do comportamento dos sujeitos passivos do imposto no final da primeira década do século XXI. *Revista da FAE*, 19(1), pp. 6-17.
- Charlet, A., & Owens, J. (setembro de 2010). An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, 59(2), 943-954.
- Chimenti, R. C. (2010). *Direito Tributário* (13ª ed.). Saraiva.
- Cobb, R., & Elder, C. (1983). *Participation in American politics: the dynamics of agenda-building*. Johns Hopkins University Press.
- Comissão do IVA. (1984). *O impacto do IVA na economia portuguesa*. INCM.
- Comissão Europeia. (2008). *Taxation Papers - study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. Office for Official Publications of the European Communities.
- Comissão Europeia. (2010). *Livro Verde sobre o futuro do IVA: rumo a um sistema da IVA mais simples, mais sólido e eficaz*.
- Comissão Europeia. (2016). *COM(2016) 148 final - Plano de Ação sobre o IVA - Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir*. Comissão Europeia.

- Comissão Europeia. (2017). *COM(2017) 566 final - Seguimento do Plano de Ação sobre o IVA - Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir*. Comissão Europeia.
- Conseil des Prélèvements Obligatoires. (2015). *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*. Cour des Comptes.
- Conti, J. M. (1997). *Sistema Constitucional Tributário: Interpretado pelos Tribunais*. Oliveira Mendes.
- Correia, I. (2007). Efeito sobre a equidade de um aumento do Imposto sobre o Valor Acrescentado. *Boletim Económico*, pp. 91-100.
- Correia, I. (setembro de 2010). Consumption Taxes and Redistribution. *American Economic Review*, 100, pp. 1673-1694.
- Costa, J. C. (2014). O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional. Em L. P. Cunha, J. M. Quelhas, & T. Almeida (Eds.), *Boletim de Ciências Económicas* (Vols. LVII, Tomo I, pp. 1159-1186). Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra | Instituto Jurídico.
- Creswell, J. W., & Clark, V. L. (2011). *Designing and conducting mixed methods research* (2ª ed.). SAGE Publications.
- Dias, A. V. (fevereiro de 2005). O Sistema Comum do IVA: A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem. *Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal*.
- Dye, T. (1984). *Policy Analysis: what governments do, why they do it, and what difference it makes*. University of Alabama Press.
- Easton, D. (1965). *A Framework for Political Analysis*. Prentice Hall.
- Ebrill, L. P., Keen, M., & Perry, V. J. (2001). *The Modern VAT*. International Monetary Fund.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (junho de 2002). The Allure of the Value-Added Tax. *Finance & Development*, 39(2).
- Faveiro, V. (2002). *O Estatuto do Contribuinte - A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra Editora.
- Ferreira, A. (2006). Tributação e Justiça Social. *Qualitas Revista Eletrónica*, 5(1).
- Franco, A. S. (2012). *Finanças Públicas e Direito Financeiro* (4ª - 11ª reimpressão ed.). Almedina.
- Friedman, M. (1992). *Capitalism and Freedom*. University of Chicago Press.
- Gassen, V., D'Araújo, P., & Paulino, S. (2013). Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência*, pp. 213-234.

- Gossen, H. H. (1983). *The Laws of Human Relations and the Rules of Human Action Derived Therefrom*. M.I.T Press.
- Harris, T., Phillips, D., Warwick, R., Goldman, M., Jellema, J., Goraus, K., & Inchauste, G. (23 de Março de 2018). Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries. *IFS Working Paper W18/11*.
- Ito, H. (1950). The Value-Added Tax in Japan. *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, 43-59.
- Jeze, G. (1931). *Cours de Finances Publiques*. M. Giard.
- Johansson, A., Heady, C., Arnold, J., Brys, B., & Vartia, L. (3 de julho de 2008). Taxation and Economic Growth. *Economics Department Working Paper nº 620*. OCDE.
- Kingdon, J. (2011). *Agendas, Alternatives and Public Policies* (2ª ed.). Longman.
- Knoepfel, P., Larrue, C., Varone, F., & Hill, M. (2011). *Public Policy Analysis*. Policy Press.
- Krajewska, A., & Krajewski, P. (2020). *Taxation of Consumption, labor and capital in the countries of the European Union. Conclusions for Poland*. CeDeWu.
- Lança, C. (2019). O Imposto sobre o Valor Acrescentado. Em J. R. Catarino, & V. B. Guimarães (Eds.), *Lições de Fiscalidade* (6ª ed., pp. 351-392). Almedina.
- Laswell, H. (1936). *Politics: Who Gets What, When and How*. Whittlesey House.
- Laswell, H. (1956). *The Decision Process. Seven Categories of Functional Analysis*. University of Maryland Press.
- Lauré, M. (1953). *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*. Librairie du Recueil Sirey.
- Lejeune, I. (2011). The EU VAT Experience: What Are the Lessons? *Tax Analyst*, 252-282.
- Limonti, R. M., Peres, U. D., & Caldas, E. d. (mar/abr de 2014). Política de fundos na educação e desigualdades municipais no estado de São Paulo: uma análise a partir das arenas políticas de Lowi. *Revista de Administração Pública*, 48(2), 389-409.
- Lindblom, C. (1959). The Science of "Muddling Through". *Public Administration Review*, 19(2), 79-88.
- Lindblom, C. (1977). *Politics and Markets: The World's Political-Economic Systems*. Basic.
- Lowi, T. J. (Jul. - Ago. de 1972). Four Systems of Policy, Politics and Choice. *Public Administration Review*, 32(4).
- Marcelo, G., Pinto, J., Merrill, R., & Bizarro, S. (2019). *Rendimento Básico Incondicional*. Edições 70 (Almedina).
- Marton, R. L. (outubro de 2011). Os tributos e a política tributária em uma sociedade democrática. *Âmbito Jurídico*, 93.

- McGee, R. (2004). *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Kluwer Academic Publishers.
- Meirelles, H. L. (1979). *Finanças Municipais*. Revista dos Tribunais.
- Mello, C. d. (2007). *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. Malheiros.
- Mello, G. M. (1978). Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, económicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Mapa Fiscal Editora.
- Mill, J. S. (1848). *Political Economy*. John W. Parker.
- Núcleo do IVA. (1984). *Princípios gerais do anteprojeto IVA*. Rei dos Livros.
- Nabais, C. (2009). *Prática Fiscal I: IRS, IRC e IVA*. Lidel.
- Nabais, J. C. (2007). Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil, 1*, 361-378.
- Nabais, J. C. (2015). *O dever fundamental de pagar impostos - Contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo* (4 ed.). Almedina.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Almedina.
- Neto, M. L. (2005). *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Nossa Livraria.
- Nunes, R. (2015). *Democracia e Sociedade*. Leya.
- OCDE. (2014). *Série Melhores Políticas: Portugal*. OCDE Publishing.
- OCDE. (2019). *Economic Surveys: Portugal 2019*. OCDE Publishing.
- Owens, J. (março de 2006). Fundamental Tax Reform. *National Tax Journal, LIX, Nº 1*, 131-164.
- Paes, N. L., & Siqueira, M. L. (Julho-Setembro de 2008). Renda básica da cidadania versus imposto de renda negativo: o papel dos custos de focalização. *Estudos Económicos, 38*, 583-610.
- Palma, C. (Setembro de 2014). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Almedina.
- Parada, E. L. (2006). Política y Políticas Públicas. Em E. Saravia, & E. Ferrarezi (Eds.), *Políticas Públicas: Coletânea* (pp. 67-95). ENAP.
- Paranhos, R., Filho, D. B., Rocha, E. C., Júnior, J. d., & Freitas, D. (maio/agosto de 2016). Uma introdução aos métodos mistos. *Sociologias, nº42*, 384-411.
- Parsons, W. (1995). *Public Policy. An Introduction to the Theory and Practice of Policy Analysis*. Cheltenham, Edward Elgar.

- Pereira, L. (2019). Contributos para a Reflexão sobre a Educação Fiscal, seus Atores e Estratégias: em Particular o Papel dos Jovens e a Possível “Gamificação” da Educação Fiscal. Em C. Palma (Ed.), *Políticas de Cidadania e Educação Fiscal na Lusofonia* (pp. 163-194). Almedina.
- Pereira, M. F. (2018). *Fiscalidade* (6ª ed.). Almedina.
- Pereira, P. T., Afonso, A., Arcanjo, M., & Santos, J. C. (2007). *Economia e Finanças Públicas* (2ª ed.). Escolar Editoras.
- Peters, B. G. (1986). *Americans Public Policy*. Chatham House.
- Quiggin, J. (2006). Economic Constraints on Public Policy. Em M. Moran, M. Rein, & R. E. Goodin, *The Oxford Handbook of Public Policy* (pp. 529-542). Oxford University Press.
- Reynolds, M., & Smolensky, E. (1977). *Public Expenditures, Taxes, and the Distribution of Income: The United States*. Academic Press.
- Ribeiro, J. J. (1989). *A Reforma Fiscal*. Coimbra Editora.
- Ribeiro, J. J. (2010). *Lições de Finanças Públicas* (5ª ed.). Coimbra Editora.
- Ribeiro, M. d., & Maciel, L. P. (jul/dez de 2017). Um olhar sobre a efetividade das políticas públicas tributárias na busca da justiça social. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, 3(2), 23-44.
- Ribeiro, R. L. (2009). *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Lumen Juris.
- Rodrigues, C., Parente, P., & D'Uva, T. B. (2002). *Efeito distributivo do aumento da taxa normal do IVA*. Direção Geral de Estudos e Previsão - Ministério das Finanças.
- Rodrigues, M. d., & Silva, P. A. (2002). Consolidação Orçamental: política fiscal e despesa pública. *Políticas Públicas em Portugal* (pp. 39-56). Imprensa Nacional Casa da Moeda.
- Rodrigues, M., & Silva, P. A. (2016). A Constituição e as Políticas Públicas em Portugal. *Sociologia, Problemas e Práticas*, pp. 23-32.
- Sabatier, P. (1986). Top-down and botton-up approaches to implementation research: a critical analysis and suggested synthesis. *Journal of Public Policy*, 6(1), 21-48.
- Sabatier, P. (2007). *Theories of the Policy Process*. Westview Press.
- Sanches, J. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora.
- Sanches, J. S. (2016). *Justiça Fiscal*. Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Santos, A. C. (2013). As Ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: O Olhar da Ciência Política. Em A. C. Santos, & C. d. Lopes, *Fiscalidade: Outros Olhares* (pp. 13-46). VidaEconómica.
- Santos, A., & Lopes, C. M. (2013). *Fiscalidade: outros olhares*. VidaEconómica.

- Santos, J. A. (2011). *Finanças Públicas*. INA - Instituto Nacional de Administração.
- Santos, J. A. (2013). *Teoria Fiscal* (2ª ed.). Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.
- Santos, P. M. (1999). A Fiscalidade e a Cidadania . *Fiscália*, 26-31.
- Saravia, E. (2006). Políticas Públicas: Coletânea. Em E. Saravia, & E. Ferrarezi, *Políticas Públicas: Coletânea* (pp. 21-42). ENAP.
- Secchi, L. (2013). *Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. Cengage Learning.
- Siemens, C. F. (1919). *Veredelte Umsatzsteuer* . Siemensstadt .
- Silva, A. C. (Março de 2008). Princípios de Direito Fiscal. *Revista TOC*, 96.
- Silva, D. C. (Jan/Jul de 2007). A finalidade extrafiscal do tributo e as Políticas Públicas no Brasil. *Primas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização*, 4(1), 98-122.
- Silvestre, A. F. (2013). O contribuinte e o fisco - ou pela necessária assunção das emoções no âmbito das relações entre o contribuinte e o fisco. Em A. Santos, & C. Mota (Eds.), *Fiscalidade: outros olhares* (pp. 333-351). VidaEconómica.
- Simon, H. (1957). *Comportamento Administrativo: Estudo dos Processos Decisórios nas Organizações Administrativas*. Fundação Getúlio Vargas.
- Siqueira, R. B. (2001). IVA uniforme com Renda Básica: uma proposta de reforma da política tributária e social no Brasil. *Anais do XXIX Encontro Nacional de Economia*. ANPEC - Associação Nacional dos Centros de Pós-Graduação em Economia.
- Sjoblom, G. (1984). Problemi e Soluzioni in politica. *Revista Italiana di Scienza Politica*, 14(1), 41-85.
- Soares, R. M. (2021). *A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto* [Tese de Doutoramento]. Universidade de Lisboa - Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas  
<http://hdl.handle.net/10400.5/22203>
- Souza, C. (2006). Políticas Públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, 16, 20-45.
- Souza, G. S., Santos, A. R., & Dias, V. B. (2013). *Metodologia da Pesquisa Científica: a construção do conhecimento e do pensamento científico no processo de aprendizado*. Editora Animal.
- Stiglitz, J. (1999). *Economics of the Public Sector* (3ª ed.). W.W Norton and Company.
- Subirats, J. (2006). Definición del Problema. Relevancia Pública y Formación de la Agenda de Actuación de los Poderes Públicos. Em E. Saravia, & E. Ferrarezi, *Políticas Públicas: Coletânea* (pp. 199-218). ENAP.

- Subirats, J., Knoepfel, P., Larrue, C., Varone, F. (2008). *Análisis y gestión de políticas públicas*. Ariel España.
- Teixeira, A. B. (1985). *Princípios de Direito Fiscal* (3ª ed., Vol. I). Almedina.
- Teixeira, E. C. (2002). O papel das Políticas Públicas no desenvolvimento local e transformação da realidade. *Revista Associação dos Advogados de Trabalhadores Rurais da Bahia*.
- Thoenig, J.-C. (1985). L'analyse des politiques publiques. Em M. Grawitz, & J. Léca, *Traité de science politique, Volume 4: Les Politiques Publiques* (pp. 1-60). PUF.
- Tipke, K., & Yamashita, D. (2002). *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Malheiros.
- Tomaz, J. A. (1 de janeiro de 2010). Uma taxa única para o IVA em Portugal? *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, pp. 19-29.
- Torques, R. S., & Boff, S. O. (2011). Extrafiscalidade como forma de implementação de Políticas Públicas. *Argumentum - Revista de Direito*, 12, 237-257.
- Varsano, R. (fevereiro de 2014). A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento.
- Vasques, S. (2017). *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Almedina.
- Velasques, A. V. (2001). *Notas sobre el Estado y las políticas públicas*. Almodena Editores.
- Vinha, T. D., & Ribeiro, M. d. (2004). Efeitos Sócio-Económicos dos Tributos e sua utilização como Instrumento de Políticas Governamentais. *Argumentum - Revista de Direito*, 4, 53-80.
- Wagner, A. (1906). *Traité de la Science des Finances*. Guillaumin et Cie.
- Weston, S. F. (1903). *Principles of Justice in Taxation*. The Lawbook Exchange, LTD.
- Zanella, L. C. (2013). *Metodologia de Pesquisa* (2ª edição. Reimpressão. ed.). Unidade Federal de Santa Catarina.

## 6.2. LEGISLAÇÃO CONSULTADA

- Constituição da República Portuguesa* (23ª ed.). (2020). Quid Juris.
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Versão Consolidada)*. (2019). Diário da República. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1984-34549475>

*Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.* (2006). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>

*Diretiva (UE) 2018/912 do Conselho, de 22 de junho de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à obrigação de respeitar uma taxa normal mínima.* (2018). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0912&from=pt>

*Diretiva nº 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre os volumes de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme.* (1977). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>

*Lei Geral Tributária: aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98 (Versão Consolidada).* (2019). Diário da República. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775>

*Primeira Diretiva do Conselho da Comunidade Económica Europeia de 1 de Abril de 1967 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.* (1967). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31967L0227&from=DE>

*Segunda Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescen.* (1967). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&from=HU>

*Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária.* (Março de 2012). Diário da República. <https://files.dre.pt/1s/2012/07/12700/0337903386.pdf>

### 6.3. FONTES ESTATÍSTICAS

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2019). *Estatísticas IRS*. Portal das Finanças. [www.info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/Pages/Estatisticas\\_IRS.aspx](http://www.info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRS.aspx)

Autoridade Tributária e Aduaneira. (s.d.). *Estatísticas do IRS - Declarações Modelo 3*. Portal das Finanças. [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/Pages/Estatisticas\\_IRS.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRS.aspx)

Autoridade Tributária e Aduaneira. (s.d.). *Estatísticas do IVA - Exercícios de 2006/2019*. Portal das Finanças. [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Estatisticas\\_IVA/Pages/default.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Estatisticas_IVA/Pages/default.aspx)

Direção Geral do Orçamento. (2019). PORDATA. [www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765-236691](http://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765-236691)

Eurostat. (janeiro de 2020). *Interaction of household income, consumption and wealth - statistics on main results*. Eurostar. [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Interaction\\_of\\_household\\_income,\\_consumption\\_and\\_walth\\_-\\_statistics\\_on\\_main\\_results](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Interaction_of_household_income,_consumption_and_walth_-_statistics_on_main_results)

Instituto Nacional de Estatística. (2019). PORDATA. [www.pordata.pt/Portugal/Despesas+de+consumo+final+no+total+do+rendimento+disponível+das+famílias+total+e+por+tipo+de+bens+e+serviços+\(percentagem\)-767](http://www.pordata.pt/Portugal/Despesas+de+consumo+final+no+total+do+rendimento+disponível+das+famílias+total+e+por+tipo+de+bens+e+serviços+(percentagem)-767)

PORDATA. (2019). *Receita de impostos em % da receita efetiva do Estado*. PORDATA. <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+de+impostos+em+percentagem+da+receita+efectiva+do+Estado-2772>

PORDATA. (2020). *Despesas de consumo final no total do rendimento disponível das famílias: total e por tipo de bens e serviços*. PORDATA. [https://www.pordata.pt/Portugal/Despesas+de+consumo+final+no+total+do+rendimento+disponível+das+famílias+total+e+por+tipo+de+bens+e+serviços+\(percentagem\)-767](https://www.pordata.pt/Portugal/Despesas+de+consumo+final+no+total+do+rendimento+disponível+das+famílias+total+e+por+tipo+de+bens+e+serviços+(percentagem)-767)

PORDATA. (2020). *Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos*. PORDATA. <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765>

PORDATA. (2022). *Receita de impostos em % da receita efetiva do Estado*. PORDATA. <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+de+impostos+em+percentagem+da+receita+efectiva+do+Estado-2772>

#### 6.4. FONTES SECUNDÁRIAS

Porto Editora. (2003-2020). *fiscalidade*. Dicionário Infopédia da Língua Portuguesa. <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/fiscalidade>

Ribeiro, L. (2012). *Peritos do FMI e de Bruxelas Querem que Portugal Caminhe para IVA Único*. Dinheiro Vivo. <https://www.dinheirovivo.pt/economia/austeridade-peritos-do-fmi-e-de-bruxelas-querem-que-portugal-caminhe-para-iva-unico-12601563.html>

Rocha Andrade defende que se estude uma taxa de IVA única. (2019). Jornal Público. <https://www.publico.pt/2019/01/14/economia/noticia/rocha-andrade-defende-estude-taxa-iva-unica-1857790>

## ANEXOS

Tabela 12 - Rendimento Bruto por escalão

Anos	RB 0 - 5000	RB 5001 - 10000	RB 10001 - 13500
2005	2 122,87	9 423,19	6 878,62
2006	1 983,00	9 434,00	7 131,00
2007	1 912,22	9 418,28	7 329,80
2008	1 782,32	9 845,14	7 619,72
2009	1 735,00	9 939,00	7 647,00
2010	1 622,00	10 143,00	7 675,00
2011	1 598,00	10 276,00	7 736,00
2012	2 106,00	12 127,00	8 051,00
2013	2 087,00	11 838,00	7 746,00
2014	2 268,51	11 937,20	7 817,42
2015	2 035,75	11 602,80	7 963,03
2016	1 867,67	11 657,78	8 270,57
2017	1 796,18	11 794,33	8 698,01
2018	1 707,96	11 651,90	9 233,47
Total	28 258,15	162 470,12	119 554,50

Tabela 13 - IRS liquidado por escalão

Anos	IRS Liquidado 0 - 5000	IRS Liquidado 5001 - 10000	IRS Liquidado 10001 - 13500
2005	11,54	73,87	117,27
2006	10,00	63,00	108,00
2007	10,57	61,74	111,08
2008	9,19	53,42	104,82
2009	10,00	44,00	91,00
2010	9,00	44,00	97,00
2011	10,00	48,00	109,00
2012	12,00	80,00	181,00
2013	55,00	205,00	319,00
2014	55,00	206,00	322,00
2015	48,79	162,90	304,11
2016	51,67	164,04	315,35
2017	116,55	177,77	341,20
2018	129,51	147,57	357,57
2019	161,04	147,10	391,89
Total	801,64	1 679,66	3 270,24

Tabela 14 - Rendimento Bruto, IRS liquidado e Rendimento Líquido (0-13.500€)

Anos	Sb 0 - 13500	L 0 - 13500	SI
2005	18 424,69	202,68	18 222,00
2006	18 548,00	181,00	18 367,00
2007	18 660,30	183,39	18 476,91
2008	19 247,19	167,43	19 079,75
2009	19 321,00	145,00	19 176,00
2010	19 440,00	150,00	19 290,00
2011	19 610,00	167,00	19 443,00
2012	22 284,00	273,00	22 011,00
2013	21 671,00	579,00	21 092,00
2014	22 023,13	583,00	21 440,13
2015	21 601,57	515,80	21 085,77
2016	21 796,01	531,06	21 264,96
2017	22 288,52	635,52	21 653,00
2018	22 593,33	634,65	21 958,68
2019	22 774,98	700,03	22 074,94
Total	310 282,77	5 751,54	304 531,22

Tabela 15 - Despesas de consumo final no total do rendimento disponível

Anos	Consumo
2005	93,7%
2006	95,5%
2007	96,7%
2008	96,7%
2009	92,0%
2010	94,6%
2011	95,3%
2012	94,6%
2013	95,7%
2014	99,3%
2015	99,6%
2016	100,0%
2017	101,9%
2018	102,3%
2019	102,1%

Tabela 16 - Tabelas de Suporte aos Testes Estatísticos

(disponíveis no ficheiro “Testes Estatísticos.xlsx”)

Tabela 17 - Tabelas de Suporte ao Índice de Gini

(disponíveis no ficheiro “Índice de Gini.xlsx”)