

## O IVA como Imposto Geral sobre o Consumo

Sérgio Vasques\*

*Professor da Universidade Católica Portuguesa*

**Abstract:** This article explores the different models of general consumption taxes and attempts to gauge their advantages and disadvantages *vis-a-vis* valued added taxation. An illustration is given on existing single-stage taxes and multiple-stage gross receipts taxes both in developing nations and in the developing world.

**Resumo:** O artigo explora os diferentes modelos de impostos gerais sobre o consumo, analisando as suas vantagens e desvantagens relativas face ao IVA. A análise é ilustrada com um olhar sobre impostos monofásicos e sobre impostos plurifásicos cumulativos de algumas nações desenvolvidas e de países em vias de desenvolvimento.

**Índice:** 1. Os impostos monofásicos 1.1. Impostos sobre produtores 1.2. Impostos sobre grossistas 1.3. Impostos sobre as vendas a retalho 2. Os impostos plurifásicos 2.1. Impostos sobre as transações 2.2. Impostos sobre o valor acrescentado

O imposto sobre o valor acrescentado constitui o mais importante imposto geral sobre o consumo da modernidade, encontrando-se espalhado pelos quatro cantos do mundo. Se em meados do século XX poucos eram os países que tinham experimentado o IVA e este dava ainda os seus primeiros passos, à entrada do século XXI são poucos os países que o não adoptaram, da Europa Ocidental ao Extremo Oriente, estando na adopção do IVA um dos sinais de modernidade de qualquer sistema fiscal contemporâneo. A expansão do IVA representa com certeza o mais importante movimento de recepção jurídica que testemunhou o moderno direito fiscal. E porque essa expansão se deve em larga medida aos particulares contornos do IVA, importa analisá-los com boa atenção.

O dizer que o IVA constitui um *imposto geral sobre o consumo* significa, antes do mais, que este se distingue dos *impostos especiais de consumo* pela sua base de incidência. Com efeito, o IVA caracteriza-

---

\* O autor pode ser contactado via e-mail: [sergiovasques@ucp.pt](mailto:sergiovasques@ucp.pt).

se pela universalidade, incidindo tendencialmente sobre todos e quaisquer bens ou serviços, ao passo que os IEC se caracterizam pela selectividade, incidindo sobre bens e serviços determinados apenas. Aí onde convivam o IVA e os IEC, como sucede na maior parte dos sistemas fiscais modernos, a base de incidência do IVA traça o círculo mais largo, abrangendo genericamente todos os bens e serviços, excepto aqueles que forem especificamente excluídos do imposto; a base de incidência dos IEC, em contrapartida, traça círculos mais estreitos, abrangendo os bens ou serviços que nela especificamente sejam incluídos, ficando os demais desonerados do imposto.<sup>1</sup>

O dizer que o IVA constitui *o mais importante* imposto geral sobre o consumo da modernidade significa que nem sempre o imposto sobre o valor acrescentado ocupou a posição de destaque que lhe cabe nos sistemas fiscais dos nossos tempos e que, ainda nos dias de hoje, encontramos outros tipos de impostos gerais sobre o consumo a par do IVA, em certos casos com relevo marginal, noutras com grande importância. Assim é que os *impostos sobre as vendas a retalho*, aplicados ao nível dos estados federados, constituem o principal instrumento de tributação indirecta nos EUA, onde inexistente um qualquer imposto geral sobre o consumo ao nível federal. Assim é que os *impostos sobre produtores e grossistas* continuam em aplicação em alguns países em vias de desenvolvimento que não se sentem ainda em condições de introduzir o IVA e de lidar com a imensa massa de contribuintes que este envolve. O estudo destas figuras tributárias importa não apenas para melhor ajuizar dos méritos e deméritos do IVA mas também para melhor compreender a função que estes impostos ainda hoje desempenham, seja como instrumento alternativo ao IVA, seja como seu complemento.

Os impostos gerais sobre o consumo repartem-se em duas categorias elementares: aqueles que incidem sobre uma única fase do circuito económico, por isso ditos impostos monofásicos (*single-stage taxes*); e aqueles que incidem sobre todas as fases do circuito económico, ditos por isso impostos plurifásicos (*multiple-stage taxes*). Simplificando um pouco, podemos dizer que os impostos plurifásicos se estendem ao longo de toda a cadeia que une produtores, grossistas, retalhistas e consumidores, ao passo que os impostos monofásicos incidem sobre um único estágio dessa cadeia.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Na classificação empregue pela OCDE, é na categoria maior dos impostos sobre bens e serviços (*taxes on goods and services* — 5000) que surge a subcategoria dos impostos sobre o consumo (*taxes on production, sale, transfer, leasing and delivery of goods and rendering of services* — 5100) e, dentro desta, as duas categorias menores dos impostos gerais (*general taxes* — 5100) e dos impostos especiais sobre bens e serviços (*taxes on specific goods and services* — 5200). Assim, veja-se OECD (Paris, 2010) *OECD Revenue Statistics, 1965-2009*, e sobretudo o guia de interpretação da classificação, a págs.283ss. Já na classificação orçamental portuguesa, consagrada pelo Decreto-Lei nº26/2002, de 14 de Fevereiro, a contraposição do IVA aos impostos especiais de consumo é feita com menor clareza, surgindo todas estas figuras integradas na rubrica ampla dos *impostos indirectos sobre o consumo* — 0201.

<sup>2</sup> Sobre os diversos tipos de impostos sobre o consumo e suas vantagens relativas, vejam-se, J.G. Xavier de Basto (Lisboa, 1991) *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, 26-72; Robert van Brederode (The Netherlands, 2009) *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, 11-23; e Ben Terra/Julie Kajus (Amsterdam, 2010) *A Guide to the European VAT Directives, vol.1 (Introduction to European VAT)*, 258-274; além do relatório OECD (Paris, 2011) *Consumption Tax Trends 2010*, 35-47.

## **1. Impostos monofásicos**

### **1.1. Impostos sobre produtores**

A aplicação de impostos gerais sobre o consumo limitados ao estágio da produção (*manufacturer taxes*) é uma solução que, embora com importância no passado, possui hoje em dia pouco relevo. Estes são impostos que incidem sobre as vendas feitas por produtores, sejam elas feitas a grossistas ou retalhistas — como sucederá na maior parte dos casos — sejam feitas directamente ao consumidor final. É comum também abrangerem-se com estes impostos as importações, por razões de neutralidade, isto é, para equiparar o tratamento fiscal dado a produtos nacionais e a produtos importados.

Os *impostos sobre produtores* possuem vantagens evidentes, sobretudo para países com uma base produtiva mais estreita e uma administração fiscal menos capaz, estando a maior dessas vantagens em serem impostos que envolvem um *número limitado de sujeitos passivos*. Com efeito, quanto mais recuado o estágio do circuito económico em que se lance um imposto sobre o consumo, mais limitado será o número de contribuintes, pequeno quando se opte pela tributação dos grossistas, menor ainda quando se fique pela tributação exclusiva dos produtores. A limitação do número de sujeitos passivos é vantajosa à administração tributária, na medida em que o contacto com número mais reduzido de contribuintes facilita a gestão e controlo do imposto, poupando-a ao tratamento dos comerciantes. A limitação do número de sujeitos passivos é vantajosa também aos próprios contribuintes, pois tenderão a ser abrangidos operadores com maior estrutura e melhor organização, para os quais é mais fácil o cumprimento das obrigações associadas ao pagamento do imposto. Enfim, a limitação do número de sujeitos passivos é vantajosa ao poder político, pois um imposto cobrado em estágio mais recuado do circuito económico mais facilmente se dilui no preço dos bens, gerando anestesia mais intensa que aquele que desça até ao comércio.

Compreende-se, assim, que o lançamento de impostos monofásicos sobre produtores tenha sido uma escolha comum no início do século XX e que o seja ainda hoje em países em vias de desenvolvimento com uma base produtiva estreita, uma economia informal larga e uma administração incapaz ainda de gerir uma fiscalidade de massas. Em países com economias pouco diversificadas ou com território insular, mostra-se possível e até conveniente concentrar a tributação do consumo exclusivamente na fase da produção e da importação, dispensando sequer a tributação do comércio por grosso.

Seja como for, estes impostos sobre os produtores apresentam desvantagens importantes e que partilham em larga medida com os impostos sobre os grossistas.

Uma primeira desvantagem está em que, sendo cobrados exclusivamente sobre produtores e deixando intocados os restantes estágios do circuito, estes impostos *produzem distorções económicas importantes*, condicionando o modo como as empresas organizam a sua actividade. Com efeito, ao onerar-se com o imposto apenas o produtor cria-se um forte estímulo para que este desloque para diante — isto é, para operadores económicos a jusante do facto gerador da tributação — operações complementares da produção e que, não fora o imposto, seriam realizadas pelo próprio produtor. Acontece assim, por exemplo, que operações como o transporte das mercadorias ou os serviços de garantia de equipamentos sejam deixadas pelo produtor aos comerciantes, com o único propósito de baixar o valor tributável sujeito a imposto na fase da produção.<sup>3</sup>

Uma segunda desvantagem está em que, sucedendo frequentemente os produtores fazerem vendas a outros produtores com vista à incorporação das mercadorias em processo produtivo, há que desonerar estas transacções entre produtores, sob pena de se gerar logo neste estágio um fenómeno de *tributação cumulativa*. A forma de obviar a esse fenómeno e de garantir que o imposto apenas se aplica na ulterior transmissão dos bens, em regra feita a grossista, está em fazer com que ele assente num mecanismo de suspensão (*suspension arrangement*) através do qual se permite que as mercadorias sejam transaccionadas com imposto “suspenso” entre o círculo dos produtores e que este apenas se torne devido quando as mercadorias saíam desse círculo ao serem transmitidas a quem não seja produtor. Mas para que um mecanismo de suspensão de imposto opere de forma segura e eficaz é necessário estabelecer um cadastro dos produtores e fiscalizá-lo com inteiro rigor, com todos os custos que isso acarreta.<sup>4</sup>

Uma terceira desvantagem dos impostos sobre produtores é a de que ao concentrarem-se sobre um universo limitado de contribuintes e sobre o estágio mais recuado do circuito económico — aí onde se acrescentou uma parcela apenas do valor com que os bens chegam ao consumidor — estes impostos *exigem taxas mais elevadas* para gerar a mesma receita que geram impostos cuja base de incidência se

---

<sup>3</sup> J.G. Xavier de Basto (1991), 37, nota nº46, dá-nos boa ilustração destas práticas, lembrando o caso dos fabricantes de elevadores que, na vigência do antigo *imposto de transacções*, procediam à venda destes equipamentos sem que nela incluíssem o serviço de montagem, por razões de ordem meramente fiscal: “os produtores de elevadores, a fim de diminuir o valor tributável, subestimavam o valor da produção industrial (feita na fábrica e sujeita a imposto) e sobreavaliavam as despesas de montagem (que, como prestações de serviços, não estavam abrangidas pela incidência)”. Em resultado, “passou, a partir de certa altura, a definir-se a fabricação por forma a englobar também a instalação e montagem”.

<sup>4</sup> Sobre estes mecanismos suspensivos e o *ring-fencing* dos operadores que nele participam, veja-se Ronald McTorrán, “Mechanisms to Alleviate Cascading”, in Parthasarathi Shome, ed. (Washington, 1995) *IMF Tax Policy Handbook*, 80-85. Como é sabido, é assim que funcionam ainda hoje os impostos especiais de consumo harmonizados na União Europeia, permitindo-se que álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e tabacos manufacturados circulem no espaço da UE em regime de suspensão de imposto, que apenas se torna exigível no momento e no lugar em que estes produtos sejam trazidos para fora dele, desde logo aquando da venda ao consumidor final. Os agentes económicos que participam do regime de suspensão, designados pela lei portuguesa de “depositários” e “operadores”, são em número limitado e exercem por regra as actividades do fabrico ou do comércio grossista. A propósito deste regime, veja-se Sérgio Vasques (Coimbra, 2001) *Os Impostos Especiais de Consumo*, 209.



estenda a outros estágios. À medida que se empreguem taxas mais elevadas, no entanto, acabam também por se agudizar os problemas da distorção económica e da fraude fiscal, na medida em que se torna maior o estímulo à deslocação de operações para diante da fase da produção e o prémio ao desvio ilícito de mercadorias para fora do regime de suspensão do imposto.

Uma quarta desvantagem dos impostos sobre produtores, comum a qualquer imposto monofásico sobre o consumo, está na dificuldade com a *tributação dos serviços*. De facto, os impostos sobre produtores e grossistas estão geneticamente ligados à produção de mercadorias e surgem em larga medida como o prolongamento histórico da tributação aduaneira, apresentando uma estrutura que dificilmente se acomoda à tributação dos serviços. As mais das vezes, os impostos sobre produtores e grossistas concentram-se sobre as mercadorias, deixando intocadas as prestações de serviços e a receita que poderia advir da sua tributação; mas quando estes impostos se alargam aos serviços, logo surgem as dificuldades em assegurar que se tributam apenas os serviços prestados a consumidores finais, sem o que se gera uma perniciosa tributação cumulativa.<sup>5</sup>

Uma ilustração simples de imposto sobre o produtor encontramos-la no *imposto de consumo* angolano, em revisão no curso da actual reforma fiscal. O *imposto de consumo* incide essencialmente sobre os bens produzidos ou importados em território nacional angolano, sendo devido pelo produtor quando colocados os bens à disposição do adquirente ou pelo importador aquando do desembarço alfandegário. Os bens fabricados no país ou que para ele sejam importados estão isentos de imposto quando não se destinem a revenda mas antes a ser incorporados como matéria-prima pela indústria nacional, evitando-se com esta isenção uma tributação em cascata ao nível da produção. Em qualquer caso, fica de fora da incidência do *imposto de consumo* todo o comércio, seja o grossista, seja o retalho.<sup>6</sup>

Até há pouco tempo atrás, o sector dos serviços ficava essencialmente fora do âmbito do *imposto de consumo*, que onerava apenas a prestação de serviços de fornecimento de água, electricidade, telecomunicações e hotelaria. Com a revisão feita em 2011-2012, alargou-se substancialmente o conjunto dos serviços tributáveis — estendendo o imposto a serviços tão diversos quanto os transportes, a consultoria ou a segurança privada — num movimento que reproduz a evolução do *imposto de transacções* em Portugal nos anos 70 e que ilustra bem os problemas espinhosos que estas

---

<sup>5</sup> As dificuldades associadas à tributação das prestações de serviços fazendo uso de impostos monofásicos cobrados em estágios anteriores ao do retalho são analisadas por Ronald McTorrán, “A Comparison Between the Sales Tax and a VAT”, in Parthasarathi Shome, ed. (1995), 85.

<sup>6</sup> O *imposto de consumo* angolano, como os outros impostos idênticos que na época foram introduzidos nas colónias portuguesas, resultava do projecto de criação do Espaço Económico Português, lançado pelo Decreto-Lei nº44.016, de 8 de Novembro de 1961, e da necessidade de para esse efeito substituir a tributação aduaneira nas colónias por impostos indirectos internos, com uma estrutura tão simples quanto possível. O *imposto de consumo* encontra-se disciplinado pelo Decreto nº41/99, de 10 de Dezembro, alterado pelo Decreto Legislativo Presidencial nº7/11, de 30 de Dezembro, no quadro da reforma fiscal angolana agora em curso. Sobre a figura, vejam-se J.L. Saldanha Sanches/João Taborda da Gama (Coimbra, 2010) *Manual de Direito Fiscal Angolano*, 357ss; e, mais recuado, António Braz Teixeira, “Esquema dos Sistemas Fiscais Ultramarinos”, CTF, 1965, nº77, 139-169; e “O Sistema Fiscal de Angola”, CTF, 1965, nº78, 211-276.

figuras levantam. De facto, se o alargamento da base de incidência traz ao *imposto de consumo* muitos serviços que até agora lhe escapavam, reforçando a sua equidade e capacidade relectora, é verdade também que ele passa agora a incidir sobre serviços que em boa medida não serão prestados ao consumidor final mas a outras empresas como *input* da sua actividade. Faltando quanto aos serviços um mecanismo de suspensão semelhante ao que vale para os bens empregues como matéria-prima, o resultado inevitável deste alargamento será o de multiplicar as situações de tributação cumulativa. É o que sucederá, entre tantos outros exemplos, quando uma empresa preste serviços de transporte a outra que se dedique à segurança privada, tendo esta como cliente uma empresa de hotelaria: em cada uma destas transacções ir-se-á acumulando imposto sobre imposto, com o inerente agravamento dos preços e distorções económicas.<sup>7</sup>

## 1.2. Impostos sobre grossistas

Os impostos sobre grossistas (*wholesaler taxes*) são impostos monofásicos que incidem sobre as vendas feitas pelos grossistas, sejam elas feitas a retalhistas — como sucederá na maior parte dos casos — sejam feitas directamente ao consumidor final. Estes são impostos que apresentam vantagens e desvantagens muito semelhantes às dos impostos sobre produtores e, na verdade, era comum no passado a introdução de impostos que abrangessem em conjunto estes dois estágios do circuito económico. A maior vantagem dos impostos sobre grossistas está também no universo reduzido de contribuintes que põem em relação com a administração, maior seguramente do que os impostos sobre produtores mas consideravelmente menor que os impostos sobre o comércio a retalho. A instituição de impostos que se fiquem pela produção e pelo comércio por grosso constitui, as mais das vezes, uma solução cómoda para a administração, que a poupa ao controlo do universo dos retalhistas, e não surpreende por isso que estes tenham sido impostos populares antes da transição para o IVA.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Serve de consolo o facto de este alargamento ser introduzido pelo legislador angolano como uma solução assumidamente transitória, apontando-se a prazo para a introdução do IVA. Com efeito, o Decreto Presidencial nº50/11, de 15 de Março, que estabelece as bases da reforma fiscal, prevê que no *curto prazo* se introduza “maior simplicidade e neutralidade no imposto de consumo, preparando o caminho para a introdução do IVA”, para que no *médio prazo* se elabore “anteprojecto de diploma” que o consagre (ponto 2.2). O alargamento da base de incidência do *imposto de consumo* pode, assim, encarar-se como uma forma de trazer desde já para dentro do sistema os prestadores de serviços, antecipando a carga fiscal e rotinas com que estes terão que familiarizar-se quando se venha a dar a introdução do IVA.

<sup>8</sup> Cf. Richard van Brederode (2009), 12-14. Os impostos sobre produtores e grossistas constituíam parte integrante de muitos sistemas fiscais europeus até à introdução do IVA na CEE nos anos 70. Assim, era esta a estrutura do *purchase tax* britânico, criado durante a Segunda Guerra Mundial e que perduraria até à adopção do IVA em 1973; como era esta a estrutura da *taxe à la production* francesa, instituída em 1936, e que estaria na origem do IVA algumas décadas mais tarde. Sobre estas e outras figuras em vigor à época, veja-se o trabalho de Paulo de Pitta e Cunha (Lisboa, 1963) *Os Impostos sobre as Transacções*.

As desvantagens dos impostos sobre grossistas são em larga medida idênticas às dos impostos sobre produtores. Também estes impostos, ficando-se por um estágio apenas do circuito económico, induzem as empresas a formas de organização motivadas por objectivos de mera poupança fiscal, além de convidarem a práticas fraudulentas sempre difíceis de controlar. O imposto incentiva também a deslocação para diante de operações variadas, havendo ganho fiscal em entregar ao comércio a retalho o que normalmente ficaria a cargo de produtores ou grossistas, do mesmo modo que exige a criação de um sistema de suspensão que previna a tributação em cascata ao nível do comércio por grosso, agora com a dificuldade adicional de envolver mais contribuintes.

Uma outra desvantagem dos impostos sobre os grossistas está em criarem distorções importantes sempre que estes realizem *vendas directas ao consumidor*. Quando o produtor de uma mercadoria a venda por 100 à saída da fábrica, o comércio por grosso a venda por 120 e ela acabe por ser colocada no retalho a 150, o imposto na venda feita pelo grossista ao retalhista incidirá apenas sobre o valor de 120 ainda que o preço junto do consumidor seja mais elevado. Já quando o grossista pretenda fazer uma venda directa ao consumidor, e sendo natural que pretenda fazê-la por valor igual ou próximo ao que é praticado no retalho, o imposto a pagar incidirá sobre 150. Assim, se o imposto apresentar taxa de 20%, a carga fiscal contida no preço será de 24 na primeira hipótese e de 30 na segunda, estando nesta diferença uma penalização do grossista sem qualquer justificação económica. É com certeza possível mitigar esta distorção, seja através de uma diferenciação das taxas do imposto, seja expurgando da base de incidência a margem estimada do retalho, mas nenhuma destas soluções resolvem por inteiro o problema e qualquer delas traz dificuldades práticas grandes.<sup>9</sup>

O antigo *imposto de transacções* português, criado em 1966 e vigente até à introdução do IVA em 1984, oferece-nos uma boa ilustração dos impostos sobre produtores e grossistas, assim como dos problemas que há na sua aplicação. O *imposto de transacções* correspondia ao figurino dominante dos impostos sobre o consumo da primeira metade do século passado mas foi introduzido em Portugal quando no contexto da CEE se apontava já para o IVA como modelo de harmonização da fiscalidade indirecta.

---

<sup>9</sup> Uma distorção semelhante verifica-se quanto às importações. Ben Terra/Julie Kajus (2011), 260, exemplificam o problema com os bens manufacturados, de marcas reputadas, que conseguem entrar no mercado sem sofrer os custos de publicidade que obrigam os fabricantes nacionais a elevar os seus preços e, portanto, a respectiva base tributável. Esta a razão pela qual, ao aplicar impostos monofásicos sobre produtores e grossistas, era comum onerar-se os produtos importados directamente pelos consumidores com uma sobretaxa capaz de nivelar estes custos, ainda que de modo grosseiro. Era isto que sucedia também entre nós, sendo que o Código do Imposto de Transacções previa no seu art.9º que no tocante às importações feitas por pessoas que não fossem produtores nem grossistas registados o valor tributável corresponderia ao valor aduaneiro, acrescido de direitos e encargos e ainda de “40 por cento sobre esse valor global”. Vejam-se Herculano Curvelo/Armando Alves/Jorge Curvelo (Lisboa, 1966) *Código do Imposto de Transacções Comentado e Anotado*, anotação ao art.9º; e ainda sobre a determinação do valor tributável para efeitos deste imposto, Rogério Fernandes Ferreira (Lisboa, 1968) *A Tributação das Transacções de Mercadorias: Estudos Jurídico-Económicos Relativos ao Imposto de Transacções*, 75-84.

O imposto incidia sobre a venda de mercadorias realizada por produtores ou grossistas, considerando-se *produtores* as pessoas que se dedicassem à produção, fabrico ou transformação de mercadorias e *grossistas* aquelas que habitualmente exercessem a actividade da venda por grosso ou atacado de mercadorias destinadas à revenda ou a actividade de importação e exportação. O imposto escusava-se, portanto, à tributação do comércio a retalho e por razões que o legislador confessava abertamente no preâmbulo do Código, as razões práticas de, no Portugal dos anos 60, o comércio retalhista ainda ser realizado em larga medida “por meio de uma multiplicidade de estabelecimentos de reduzidas dimensões, desprovidos de convenientes sistemas de escrituração e em relação aos quais, como o demonstrou a experiência do imposto sobre consumos supérfluos ou de luxo, a fiscalização se mostra dispendiosa e difícil”.<sup>10</sup>

Em qualquer caso, a aplicação do *imposto de transacções* não ia sem as suas dificuldades. Assim, por modo a evitar uma tributação em cascata, tornava-se necessário excluir da incidência do imposto as vendas de mercadorias feitas por produtores e grossistas a outros produtores e grossistas que as pretendessem integrar em processo produtivo ou na venda por grosso. A suspensão do imposto entre estes operadores obrigava à constituição de um registo das pessoas que exercessem as actividades de produção de mercadorias e de comércio por grosso, além de declaração de responsabilidade sempre que pretendessem adquirir mercadorias livres de imposto como *input* da sua actividade.

Em conformidade com o Código do Imposto de Transacções, a organização desse registo, de inscrição obrigatória para os operadores, era entregue à DGCI, facultando-se ao Ministro das Finanças o poder de declarar obrigatória a inscrição nele de quaisquer pessoas quando o justificassem “o desenvolvimento das actividades exercidas, a sua natureza ou ainda quaisquer outras circunstâncias com reflexos na economia do imposto” (art.49º). Aos serviços distritais de prevenção e fiscalização ficava entregue a tarefa de organizar e manter actualizados processos individuais de todas as pessoas sujeitas a imposto, “nos quais serão arquivados os elementos que lhes disserem respeito, colhidos nas visitas de verificação ou nos exames que forem efectuados” (art.61º). Enfim, a DGCI ficava com a incumbência de fazer publicar no Diário do Governo a relação dos produtores e grossistas registados, “da qual conste o seu nome ou denominação social, domicílio ou sede e número de registo” (art.59º).<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> O imposto sobre consumos supérfluos ou de luxo foi introduzido por meio do Decreto-Lei nº43.764, de 30 de Junho de 1961, onerando à taxa de 15% coisas tão variadas quanto os tratamentos de beleza, as decorações de Natal, os aquecedores eléctricos ou os secadores de cabelo, a liquidar por vendedores e prestadores de serviços. As obrigações acessórias impostas às empresas que comercializassem estes bens e serviços — a escrituração em livro próprio destas vendas, “com indicação discriminada da sua proveniência, quantidade, espécie e indicação do número da factura”, a apresentação trimestral de nota discriminativa dos produtos comprados e vendidos no trimestre anterior, “com indicação dos que foram devolvidos ao fornecedor, ficaram em *stock*, foram trocados, cedidos ou se perderam por circunstâncias justificadas”, entre outras — constituíam um verdadeiro incentivo à mais grosseira fraude fiscal.

<sup>11</sup> Sobre a matéria, com especial desenvolvimento quanto ao registo central dos produtores e grossistas, veja-se António Cardoso da Mota (Lisboa, 1968) *Esboço Teórico do Código do Imposto de Transacções*, II, 81, resumindo as suas funções, “imediatamente”, na faculdade que confere aos operadores inscritos de adquirir as mercadorias tributáveis sem



A gestão do *imposto de transações*, exigindo esforço grande à administração, não impunha esforço pequeno aos contribuintes. O esquema de suspensão em que o imposto assentava obrigava produtores e grossistas registados a entregar aos seus fornecedores declaração de responsabilidade sempre que pretendessem adquirir mercadorias livres de imposto — declaração conforme modelo oficial, “em papel timbrado, assinada e autenticada com carimbo ou selo branco”, a registar pelos produtores ou grossistas em livro próprio, “de folhas fixas devidamente numeradas”, do qual haviam de constar o número de ordem, data e termo de validade de cada declaração, o nome ou denominação social do fornecedor, bem como o seu domicílio ou sede, entre outras observações, sem a qual se arriscavam graves penalidades.

Estas cautelas não preveniam ainda assim a fraude mais grosseira, como o confessava o legislador ao introduzir o IVA em 1984. O mecanismo da suspensão de imposto, dizia no preâmbulo do Código do IVA, “era aproveitado por contribuintes fraudulentos por forma a transaccionar para o consumidor final mercadorias sem imposto, através da prática conhecida da emissão de declarações de responsabilidade (...) em nome de empresas fictícias ou então em nome de sociedades propositadamente constituídas ou aproveitadas para esse efeito ilícito e cujos sócios eram insolventes ou dificilmente localizáveis, a coberto das quais se disfarçavam os verdadeiros donos do negócio”.<sup>12</sup>

### **1.3. Impostos sobre as vendas a retalho**

Os impostos sobre as vendas a retalho (*retail sales taxes*) são impostos monofásicos que incidem sobre as vendas ao consumidor final, sejam estas feitas por retalhistas — como sucederá na maior parte dos casos — sejam feitas por produtores ou grossistas.

Os impostos sobre as vendas a retalho possuem méritos de relevo, que os distinguem claramente dos demais impostos monofásicos sobre o consumo e que os tornam a única alternativa real ao imposto sobre o valor acrescentado. O primeiro grande mérito destes impostos está na sua *neutralidade económica*: incidindo sobre o último estágio do circuito económico, aí onde se está já em relação com o consumidor final, os impostos sobre as vendas a retalho são indiferentes ao modo as empresas estruturam as suas cadeias de produção e distribuição. Ao contrário do que sucede com os impostos

---

imposto, “mediata e reflexamente”, em deslocar para a transacção com o retalhista, “aquela que se quer tributar”, o facto gerador e incidência do imposto.

<sup>12</sup> Outra forma de evasão referida pelo legislador no preâmbulo do Código do IVA estava na criação pelas empresas retalhistas de sectores grossistas num mesmo estabelecimento, possibilitando-lhes a aquisição de mercadorias sem imposto e o seu protelamento para o momento em que os bens eram transaccionados para o consumidor final, só nesse momento se transferindo os bens da secção de grosso para a de retalho, através de documento interno em que então se liquidava o imposto. Veja-se o ponto nº3 do preâmbulo do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei nº394-B/84, de 26 de Dezembro.

sobre produtores e grossistas, a carga fiscal será a mesma qualquer que seja o ponto da cadeia em que se situem operações como o transporte, a publicidade, a garantia ou a instalação, do mesmo modo que a carga fiscal será a mesma, seja a venda feita por retalhista, seja feita directamente pelo produtor ou grossista. O segundo grande mérito destes impostos está na sua *capacidade recolectora*: incidindo sobre o último estágio do circuito económico, onde encontramos um universo muito largo de retalhistas, estes impostos permitem arrecadar uma receita elevada com taxas relativamente brandas. Deste ponto de vista, os impostos sobre as vendas a retalho levam vantagem clara sobre os impostos sobre produtores e grossistas.<sup>13</sup>

A grande desvantagem destes impostos adivinha-se com facilidade e ela está no *grande número de sujeitos passivos* que põem em relação com a administração tributária. Se os impostos sobre produtores e grossistas, com todos os seus problemas, podem ainda assim ser implementados por países com uma administração tributária rudimentar, a aplicação de um imposto sobre as vendas a retalho exige uma administração capaz de lidar com uma fiscalidade de massas e com o universo vasto e difícil dos retalhistas. Ao nível do retalho não apenas encontramos uma grande multidão de operadores mas operadores de pequena dimensão, com organização deficiente, e operadores que estão em contacto directo com o consumidor e mais propensos por isso à subfaturação. Uma vez que todo o imposto se concentra na fase do comércio a retalho, a angariação de receita depende da capacidade de controlar esta grande massa de contribuintes.<sup>14</sup>

Acrescente-se que, situado embora no estágio do retalho, um imposto deste tipo não dispensa algumas cautelas para prevenir uma tributação em cascata. De facto, ainda que a venda seja feita no último estágio do circuito económico, ela tanto pode ser feita pelo retalhista a consumidores quanto a outras empresas, sendo que neste último caso deve afastar-se a aplicação do imposto, sob pena de se gerar uma tributação cumulativa. A única solução para assegurar que só as transacções *business-to-consumer* são oneradas com o imposto e que as transacções *business-to-business* ficam livres dele está, mais uma vez, em criar um registo dos operadores económicos que permita ao comprador invocar o estatuto de empresa sempre que faça as suas aquisições. Mas esta solução, além do esforço de controlo que

---

<sup>13</sup> Em qualquer caso, é necessário acrescentar que estes impostos as mais das vezes incidem apenas sobre as mercadorias e já não sobre as prestações de serviços, o que não só lhes rouba boa parte da sua neutralidade económica como lhes rouba muito da sua capacidade recolectora, que se poderá comparar favoravelmente à dos demais impostos monofásicos sobre o consumo mas não pode sê-lo à de impostos plurifásicos sobre o consumo como o IVA. Sobre uns e outros impostos, veja-se o trabalho comparativo de Howell Zee, “A Comparison between the Sales Tax and a VAT”, in Parthasarathi Shome (1995), 82-85.

<sup>14</sup> Assim, vejam-se Ben Terra/Julie Kajus (2011), 261-262, chamando a atenção para o facto de os impostos sobre as vendas a retalho incidirem sobre um sector que não é “o mais forte economicamente”. Os retalhistas não possuem, de facto, a mesma organização e capacidade de gestão fiscal que produtores e grossistas, pelo que a sua tributação lhes traz um encargo oculto comparativamente maior. São também contribuintes não só mais numerosos mas também mais vocais que produtores e grossistas, pelo que a sua tributação tende a gerar um custo ao poder político sempre mais elevado. Quer por uma, quer por outra razão, a tributação dos retalhistas produz um *efeito de anestesia* bem menor que a de produtores e grossistas, em que o imposto tende a chegar ao consumidor largamente diluído nos preços.

acarreta para a administração, presta-se facilmente à fraude, sobretudo no tocante aos serviços, sendo sempre difícil garantir que o uso que lhes é dado não é de natureza pessoal mas antes para os fins próprios da empresa.<sup>15</sup>

A ilustração mais importante dos impostos sobre as vendas a retalho encontra-se nos nossos dias nos *sales and use taxes* em vigor nos EUA. Com efeito, os EUA constituem a única grande economia mundial onde a tributação do consumo continua a assentar em impostos sobre as vendas a retalho, parecendo distante ainda hoje a possibilidade de aí se evoluir para o IVA. Uma das dificuldades maiores na modernização da fiscalidade indirecta norte-americana reside na estrutura federal dos EUA e na circunstância de os impostos em vigor serem disciplinados ao nível dos estados federados, ciosos dos seus poderes e conscientes de que em qualquer transição há ganhadores e perdedores. Este problema, semelhante ao que aflige o Brasil, tem levado a que a fiscalidade indirecta se mantenha nos EUA amarrada um modelo que muitos reconhecem ser inadequado à economia norte-americana e cuja aplicação suscita as maiores dificuldades práticas.<sup>16</sup>

Os *sales and use taxes* são actualmente cobrados em 45 dos 50 estados federados da união, querendo isso dizer que ao longo do território norte-americano apresentam diferenças variadas no que toca à sua incidência e no que respeita às suas taxas. Além dos estados federados, mais de 7.500 comunidades locais aplicam *sales and use taxes*, ainda que por regra o façam por meio de adicionais que não alteram a base do imposto. Os elementos que estes impostos possuem em comum ilustram bem os problemas que rodeiam a sua aplicação e que os desfavorecem na comparação com o IVA. Os *sales and use taxes* incidem essencialmente sobre as vendas de mercadorias e só em limitada medida sobre as prestações de serviços, com o que se deixa de fora da base tributável uma parcela substancial da economia, criando-se além disso as mais delicadas questões na qualificação jurídica das transacções. A fim de prevenir uma tributação cumulativa, são excluídas dos *sales and use taxes* as vendas de mercadorias feitas por retalhistas a outros operadores económicos que as pretendam destinar à revenda, cabendo ao comprador fazer prova do seu estatuto junto do vendedor, o que deve ser feito através da exibição de um *exemption certificate*. A doutrina costuma reconhecer aos impostos sobre as vendas a retalho as mesmas virtudes da neutralidade que o IVA possui mas a análise mais superficial da experiência norte-

---

<sup>15</sup> A propósito, Robert van Brederode (2009), 15-16, registando as dificuldades exemplares que há no tratamento dos serviços de transporte, em que o uso pessoal tanto se confunde com o uso profissional.

<sup>16</sup> Quanto ao sistema de tributação indirecta dos EUA, vejam-se Walter Hellerstein/Kirk Stark/John Swain/Joan Youngman (St. Paul, 2009) *State and Local Taxation: Cases and Materials*; Robert van Brederode, "Introduction to the US State Sales and Use Taxes", IVM, 2007, nº4, 270-276; Alan Schenk/Oliver Oldman (New York, 2007) *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 433ss; John Due/John Mikesell (Washington, 1994) *Sales Taxation, State and Local Structure and Administration*. Quanto ao Brasil e à sua fiscalidade indirecta, vejam-se os textos recolhidos em Oswaldo Othon Saraiva/Sérgio Vasques/Vasco Branco Guimarães, coord. (Belo Horizonte, 2007) *O IVA para o Brasil*.

americana deixa ver que, tal como ocorre com o IVA, existe um imenso fosso entre a teoria e a prática dos *retail sales taxes*.<sup>17</sup>

Vale a pena acrescentar uma nota para sublinhar que os impostos sobre as vendas a retalho sobrevivem em muitos países, não como instrumento alternativo ao IVA mas como seu complemento, empregue na tributação dos pequenos operadores económicos. É isso que sucede em Portugal, escondendo-se dentro do imposto sobre o valor acrescentado um regime especial para os pequenos retalhistas — disciplinado pelos artigos 60<sup>os</sup> do Código do IVA — que constitui uma espécie de imposto sobre as vendas a retalho, inteiramente alheio ao mecanismo do crédito que caracteriza o IVA. Em conformidade com o art.60<sup>o</sup> do CIVA, os retalhistas que sejam pessoas singulares, não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS, e não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a € 50.000, podem beneficiar de um regime especial de tributação que se traduz na aplicação de um “coeficiente” de 25% sobre o valor do IVA suportado nas aquisições de bens destinados a venda sem transformação. A solução é algo engenhosa, visto que não se tributam vendas mas aquisições — bastando assim aos pequenos retalhistas fazer o registo das compras — e que a taxa de 25% não se aplica ao valor das aquisições mas ao imposto sobre elas incidente, mas na substância está-se perante um mecanismo de tributação forfetária das vendas a retalho, sendo certo que estes operadores não possuem o direito de deduzir o imposto suportado a montante nem o imposto que deste modo liquidem confere o direito à dedução por parte dos respectivos clientes. Assim, ainda que o regime tenha tido um sucesso muito limitado, sempre que um sujeito passivo em regime normal de IVA faça aquisições a estes pequenos retalhistas, haverá imposto oculto no preço das mercadorias a gerar uma tributação cumulativa.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Veja-se OECD (2011), 37. Actualmente, os estados do Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire, Oregon não aplicam *sales and use taxes*, ainda que no Alaska estes impostos sejam cobrados ao nível local. As vendas à distância e o comércio electrónico têm vindo a tornar-se graves problemas no sistema norte-americano de impostos sobre as vendas a retalho e uma das razões para que hoje se discuta tão acesamente a sua reforma. Sobre o tema, David Gamage/Devin Heckman, “A Way Forward for State Taxation of E-Commerce”, University of California, Berkeley Program in Law and Economics, 2011; Michael Gordon, “Up the Amazon Without a Paddle: Examining Sales Taxes, Entity Isolation and the ‘Affiliate Tax’”, *North Carolina Journal of Law and Technology*, 2010, vol.11, nº2, 299-318; Cara Griffith, “Streamlining Versus ‘Amazon Laws’: The Remote Seller Dilemma”, *State Tax Notes*, 01.02.2010, 351-354; Steve Maguire, “State Taxation of Internet Transactions”, Congressional Research Service Report, 2011; Donald Bruce/William Fox/LeAnn Luna, “State and Local Government Sales Tax Revenue Losses from Electronic Commerce”, *State Tax Notes*, 18.05.2009, 537-558; e Walter Hellerstein, “Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective”, *Georgia Law Review*, 2003, vol.38, nº1, 1-70. Um bom resumo do debate, com actualidade ainda, encontramos-lo em Robert van Brederode, “The American Debate on Taxing Distance Sales and E-commerce”, *IVM*, 2007, nº5, 352-361.

<sup>18</sup> A aplicação de um “coeficiente” de 25% sobre o imposto suportado nas compras para revenda redundante, com efeito, na tributação de uma margem presumida de 25% no comércio a retalho. O regime tem uma aplicação muito limitada.



## 2. Os impostos plurifásicos

### 2.1. Impostos sobre as transacções

A forma mais elementar de imposto plurifásico sobre o consumo está nos impostos sobre as transacções (*turnover taxes, gross receipts taxes*), que operam através da aplicação de uma taxa ao produto das vendas, qualquer que seja o estágio do circuito económico em que estas se realizem. Os impostos sobre as transacções incidem, assim, sobre produtores, grossistas e retalhistas, cada um dos quais procede à sua liquidação e entrega, sem que possa beneficiar de desagravamento no tocante aos *inputs* da sua actividade. Estes são impostos, portanto, que possuem em comum com o IVA o incidirem sobre todos os estágios da cadeia de produção e distribuição mas que se distinguem dele por serem impostos cumulativos, mostrando-se impossível a cada operador desonerar-se do imposto que lhe é cobrado pelo operador que está antes de si. Os impostos sobre as transacções geram, assim, um efeito de *tributação em cascata* que será tanto mais intenso quanto mais longa for a cadeia de produção e distribuição que um bem possua. E quando esta cadeia se alongue através de um número maior de intermediários — o que sucederá quanto a certos bens mas não quanto a outros, o que será o caso de certas empresas mas não das suas concorrentes — agrava-se o imposto acumulado no preço dos bens, com um *tax pyramiding* difícil de quantificar mas gerador de profundas distorções, seja ao nível da produção, seja ao nível do consumo.<sup>19</sup>

Como todos os impostos sobre o consumo, os impostos sobre as transacções têm as suas vantagens, sendo comum apontar-lhes as vantagens da relativa *simplicidade* e de uma razoável *capacidade relectora*. É verdade que um imposto deste tipo, operando pela aplicação de uma percentagem ao valor das transacções, para entrega directa ao estado, é relativamente simples de manejar; sendo certo que é possível arrecadar deste modo uma receita razoável, já que todos os operadores económicos são chamados a pagar imposto e que o imposto se vai acumulando em cascata ao longo do circuito.

Mas as desvantagens que apresentam sobrelevam largamente esses méritos relativos. Com o propósito de minorar o efeito cumulativo destes impostos sobre as transacções, as empresas tendem a integrar verticalmente as suas actividades e a eliminar estágios intermédios desde a produção até ao retalho,

---

<sup>19</sup> A questão era tratada com atenção por Adam Smith, n' *A Riqueza das Nações*, Livro V, Cap.II, Parte II, Art.IV, que via nesta tributação em cascata uma das causas de decadência da agricultura e da indústria espanholas, além das dificuldades administrativas que a sua aplicação à época suscitava: “the levying of this tax requires a multitude of revenue-officers sufficient to guard the transportation of goods, not only from one province to another, but from one shop to another”. Os vícios da *alcavala* espanhola via-os Adam Smith também na vexação dos contribuintes: “It subjects, not only the dealers in some sort of goods, but those in all sorts, every farmer, every manufacturer, every merchant and shop-keeper, to the continual visits and examination of the tax-gatherers”. Mais recentemente, vejam-se Ben Terra/Julie Kajus (2011), 263-264, elencando os principais vícios dos impostos cumulativos sobre as transacções e concluindo que estes apenas mostram algumas virtualidades quando aplicados com taxas reduzidas.

criando-se estruturas empresariais sem racionalidade intrínseca e que só estão ao alcance dos empresários de maior dimensão. E uma vez que a tributação em cascata é diferente de sector para sector e de empresa para empresa, os bens chegam ao consumidor com carga fiscal muito variada, formando-se padrões de consumo inteiramente viciados pela acumulação do imposto. A esta forma de *distorção económica* junta-se outra, relativa ao comércio internacional. Quando se aplica um imposto sobre as transacções, que se vai acumulando em maior ou menor medida ao longo do circuito económico, torna-se impossível apurar com rigor o imposto oculto com que um bem chega às mãos de um exportador. Deste modo, pretendendo-se tributar as transacções internacionais com base no princípio do destino, o reembolso ao exportador do imposto contido nas mercadorias torna-se impraticável ou pode apenas ser feito com base em estimativas grosseiras, mais ou menos acertadas consoante o sector. Em suma, os impostos sobre as transacções obrigam as empresas a formas de organização ineficientes do ponto de vista económico; levam os consumidores a alterar as suas escolhas por razões de ordem meramente fiscal; e penalizam as exportações, distorcendo o comércio internacional.<sup>20</sup>

As desvantagens destes impostos são tão marcadas que hoje em dia possuem utilização muito limitada, só nos EUA se podendo encontrar impostos sobre as transacções com alguma importância. Aí, estes impostos têm vindo a beneficiar de um ressurgimento inesperado ao longo dos últimos anos, por força das dificuldades sentidas pelos estados em angariar receita com os impostos sobre as sociedades e dos problemas de aplicação dos impostos sobre as vendas a retalho. Assim é que, após terem sido progressivamente abolidos ao longo do século XX, reconhecidos que foram os seus efeitos perversos sobre a economia, os *gross receipts taxes* vieram a ser reintroduzidos em vários estados, onde passaram a conviver com os *sales and use taxes* mais antigos. Estes impostos sobre as transacções, com designação e contornos muito variados, aplicam-se por regra a todos os bens e serviços e em todos os estágios do circuito económico, apresentando taxas relativamente brandas mas que raras vezes são uniformes: o *gross receipts tax* do Delaware é de 0,18% para fabricantes e de 0,576% para retalhistas; o *margin tax* do Texas possui taxa normal de 1%, sendo de 0,5% para o comércio por grosso ou a retalho; o *commercial activities tax* do Ohio apresenta taxa única de 0,26%; o *business and occupation tax* de Washington taxa de 0,138% para o fabrico de produtos lácteos, de 0,275% para os agentes de

---

<sup>20</sup> Imprescindível, entre nós, é a leitura de J.G. Xavier de Basto (1991), 86-88, analisando a aplicação dos impostos sobre as transacções ao comércio internacional. O cálculo do imposto contido no preço dos bens di-lo Xavier de Basto exercício “incontrolável”, levando a desagravamentos fiscais excessivos nas exportações e a tributação excessiva nas importações, com todo o arbítrio, fraude e discriminação que isso implica: “Vá lá saber-se qual o imposto idêntico que incide sobre um frigorífico produzido no país a fim de aplicar ao frigorífico importado idêntico encargo... Vá lá saber-se qual o imposto incidente sobre o frigorífico nacional que se destina à exportação para restituir ao exportador esse exacto montante...” Na Europa, os últimos impostos sobre as transacções foram abolidos com a introdução progressiva do IVA, sendo exemplo disso o *imposta generale sulle entrate* italiano, criado em 1940 e abolido em 1973, ou o *impuesto general sobre el trafico de empresas* espanhol, criado em 1964 e abolido em 1986. Sobre estas figuras, vejam-se Ettore Spaletta (Roma, 1966) *La Trasformazione dell'IGE in una Imposta sul Valore Aggiunto*; e Narciso Amorós (Madrid, 1967) *Manual del Impuesto General sobre el Trafico de Empresas*.

viagens e de 1,5% para a indústria do jogo. Como sucede em qualquer imposto cumulativo, existe uma distância grande entre a taxa nominal de imposto, sempre muito branda, e a taxa efectiva de tributação a que os bens e serviços acabam por ficar sujeitos, invariavelmente mais elevada. O uso de taxas diferenciadas nos *gross receipts taxes* norte-americanos serve precisamente para mitigar a tributação em cascata, mais intensa em certos sectores do que noutros. Mas nem estes remédios chegam para prevenir as distorções económicas mais fundas que geram estes impostos sobre as transacções, como o têm feito notar tantos especialistas: “there is no sensible case for gross receipts taxation”, remata a propósito John Mikesell, “they do not belong in any program of tax reform”.<sup>21</sup>

À margem dos *gross receipts taxes* norte-americanos, os impostos sobre as transacções possuem aplicação apenas residual, sendo sobretudo assim nos países com sistemas fiscais de tradição europeia, onde o IVA se tornou a matriz da tributação do consumo.

Um exemplo muito rudimentar de imposto sobre as transacções encontramos-lo ainda hoje no *selo de recibo* do direito angolano. Trata-se de um mecanismo elementar de tributação das transacções, originário dos regulamentos portugueses do imposto do selo produzidos no século XIX, que atravessou a época colonial, sobreviveu às alterações legislativas concretizadas após a independência e que foi surpreendentemente mantido em vigor na reforma do Imposto do Selo levada a cabo em 2011-2012. Com enquadramento algo equívoco no âmbito do novo código, decalcado também na lei portuguesa, o *selo de recibo* constitui, afinal, uma verba mais da tabela do imposto do selo e traduz-se na aplicação de uma taxa de 1% sobre os “recibos de quitação emitidos pelo efectivo recebimento de créditos dos comerciantes, em dinheiro ou em espécie”. Vale isto dizer que um “comerciante” fica obrigado a liquidar selo de 1% sempre que emita recibo por importâncias que lhe sejam pagas em contrapartida de vendas ou prestações de serviços, sejam transacções *business-to-business* ou *business-to-consumer*, entregando-o ao estado com periodicidade mensal. O imposto, não sendo embora objecto de repercussão formal, vai-se assim acumulando ao longo do circuito económico, numa cascata de pequenos e grandes pagamentos.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Veja-se John Mikesell, “Gross Receipts Taxes in State and Government Finances: A Review of Their History and Performance”, *Tax Foundation Background Paper*, 2007, nº53, fazendo notar que um dos paradoxos destes impostos é o de que, operando em cascata, assentam por definição numa base tributável maior que o próprio produto interno bruto de cada estado. Assim, o *business and occupation tax* do estado de Washington apresentava ao ano de 2005 uma base tributável global de USD 474.000, quando o produto interno deste estado se ficava por USD 268.000. Sobre o ressurgimento dos *gross receipts taxes* e os problemas graves que ele traz, vejam-se Brian Sigritz, “Examining Ohio’s Commercial Activity Tax”, *State Tax Notes*, 20.02.2006, 567-571; e Jason Mercier/Carl Gipson, “Replacing the Business and Occupation Tax with a Single Business Tax”, *Washington Policy Center Policy Brief*, 2010.

<sup>22</sup> Em Portugal o selo de recibo foi extinto por efeito da reforma do imposto do selo levada a cabo através da Lei nº150/99, de 11 de Setembro; em Cabo Verde o selo de recibo foi extinto em virtude da aprovação do novo Código do Imposto de Selo, através da Lei nº33/VII/2008, de 8 de Dezembro. Quanto a este último imposto, veja-se Sérgio Vasques (Coimbra, 2009) *Legislação Fiscal de Cabo Verde*, 135-152.

Em Cabo Verde o selo de recibo foi já abolido há alguns anos mas encontra-se em vigor uma outra figura que opera como genuíno imposto sobre as transacções. Referimo-nos ao *regime de tributação simplificada* do IVA, introduzido em 2003 e constante dos artigos 54<sup>os</sup> do respectivo regulamento, um regime que se aplica essencialmente aos pequenos operadores económicos, em qualquer estágio do circuito ou sector de actividade, cujo volume anual de negócios não ultrapasse os 5 milhões de escudos cabo-verdianos, cerca de € 50.000. Estes operadores, pessoas singulares ou colectivas, não apuram o IVA através do mecanismo do crédito de imposto mas através da mera aplicação de uma taxa de 5% ao valor das vendas ou serviços realizados. O imposto assim apurado é entregue ao estado sem dedução de qualquer imposto suportado a montante, sendo que a jusante este é imposto que não pode tão pouco ser deduzido: “as facturas ou documentos equivalentes emitidos por contribuintes sujeitos ao regime simplificado de tributação (...) não conferem ao adquirente o direito à dedução, devendo delas constar expressamente a menção ‘IVA — Não confere direito à dedução’ (art.57<sup>o</sup>)”. Assim, sempre que um operador em regime de tributação simplificada venda bens ou preste serviços a sujeito passivo em regime normal de IVA ou a outro sujeito passivo também em regime simplificado gera-se um efeito de tributação em cascata, que não será de pouco relevo tendo em conta que este regime se aplica em qualquer fase do circuito económico e que em Cabo Verde o número de operadores económicos integrados no regime de tributação simplificada é substancialmente maior que o número daqueles que estão integrados no regime normal de tributação do IVA.<sup>23</sup>

## **2.2. Impostos sobre o valor acrescentado**

A forma mais importante de imposto plurifásico sobre o consumo está hoje em dia no imposto sobre o valor acrescentado (*value-added tax*). Os impostos sobre o valor acrescentado incidem sobre todos os estágios do circuito económico — sobre produtores, grossistas ou retalhistas, sobre vendas de bens ou prestações de serviços — mas em termos tais que cada operador apenas paga imposto na medida do valor que acrescenta através da sua actividade. Estes são impostos, pois, que evitam o efeito cumulativo característico dos impostos sobre as transacções e que, por isso mesmo, possuem um

---

<sup>23</sup> Sobre o imposto de consumo noutras colónias portuguesas, vejam-se Sérgio Vasques, “A Introdução do IVA em Cabo Verde”, in VV. (Lisboa, 2006) *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, 953-967; e Pedro Soares Martínez, “O Sistema Fiscal de Moçambique”, CTF, 1965, nº80/81, 299-317. Não foi esse o caso de Moçambique, onde se cobrava já desde 1987 o imposto de circulação, um imposto liquidado em todas as fases do circuito económico, a par do imposto de consumo, incidente sobre o fabrico e importação de mercadorias desde 1961. O imposto de circulação tornou-se um dos elementos mais distorsores do sistema moçambicano de tributação indirecta, não apenas pelo efeito em cascata que lhe estava associado mas pela fraude generalizada. Os vícios do imposto de circulação, tornados evidentes ao longo dos anos noventa, à medida que o país se convertia à economia de mercado e entrava num período de crescimento, constitui uma das razões que aí levaram à introdução do IVA em 1999. Veja-se Ibraimo Ibraimo, “A Tributação Fiscal em Moçambique: Sistema, Instituições, Necessidades de Mudança”, in Sérgio Vasques, org. (Lisboa, 1998) *As Reformas Fiscais Africanas*, 111-119.



mecanismo de liquidação que não se esgota na mera aplicação de uma taxa sobre cada transacção, para ulterior entrega ao estado. Em vez disso, pressupõem o cálculo do valor acrescentado, que pode ser feito de acordo com três métodos essenciais, com importância relativa muito diferente mas que interessa aqui explorar.

Com o *método aditivo*, o valor acrescentado é calculado através da soma dos factores de produção da empresa, i.e., somando essencialmente lucros, salários, juros e rendas, para aplicar ao resultado a taxa de imposto. Aqui não há lugar a um confronto entre *inputs* e *outputs* nem o imposto é determinado pelo contribuinte em função das concretas operações que realiza, o que inviabiliza a aplicação de taxas diferenciadas. Em vez disso, a base do imposto é composta por valores agregados que resultam da sua contabilidade, porventura os mesmos que servem ao cálculo dos impostos sobre o rendimento.<sup>24</sup>

Com o *método substractivo directo*, o valor acrescentado é calculado através da dedução dos *inputs* da empresa aos seus *outputs*, aplicando-se à diferença a taxa de imposto. Aqui, o confronto é feito entre o valor total das aquisições feitas pela empresa e o valor total das vendas que ela realiza, sem olhar ao concreto de cada uma dessas operações nem ao imposto que sobre elas incide. Assim, o imposto toma aqui também como base valores agregados directamente resultantes da contabilidade e que inviabilizam a aplicação de taxas diferenciadas, possuindo este método substractivo directo tão pouco uso quanto o método aditivo na estruturação dos modernos impostos sobre o valor acrescentado.<sup>25</sup>

Com o *método substractivo indirecto*, também dito *método do crédito de imposto*, o valor acrescentado é calculado através da dedução do imposto suportado pela empresa ao imposto que ela própria liquida. Aqui o imposto não é determinado pelo contribuinte em função de valores agregados registados na sua contabilidade, nem pelo confronto do total dos seus *inputs* e *outputs*, mas em função das concretas operações por ele realizadas e do imposto que sobre estas incide. Assim, com o método substractivo directo apuramos o todo dos *inputs* para o subtrair ao todo dos *outputs*, aplicando uma taxa única de

---

<sup>24</sup> Cf. Alan Schenk/Oliver Oldman (2007), 42-46, referindo o *Michigan Single Business Tax* e o *New Hampshire Business Enterprise Tax* como figuras próximas de um IVA com método aditivo, figuras com contornos híbridos, a meio-caminho entre a tributação directa e a tributação indirecta, como se compreende bem pela leitura de Alan Schenk, “New Hampshire: Two Views on the Business Activity Tax”, *IVM*, 1994, nº5, 234ss. O método aditivo não é actualmente empregue na estruturação de qualquer IVA de âmbito nacional sendo que, a par das experiências norte-americanas ao nível dos estados federados, só em Israel se faz uso de um IVA de base aditiva na tributação do sector financeiro. Sobre este caso, vejam-se David Gliksberg, “Israel’s Value-Added Tax Law”, *IVM*, 1992, nº3, 2-14.

<sup>25</sup> Até à adopção do modelo do IVA europeu, a Finlândia fazia uso de um IVA com método substractivo directo (*sales subtraction, base-to-base*), sobre o qual se pode ler Carl Shoup, “Choosing Among Types of VAT’s”, in Malcolm Gillis/Carl Shoup/Gerardo Sicut, ed. (Washington, 1990) *Value Added Tax in Developing Countries: Lessons and Questions*, 3-16. Algo diverso é o modelo de IVA empregue no Japão que, assentando embora num método de crédito de imposto (*credit subtraction, tax-to-tax*), não recorre ao suporte formal da factura. O que se diz vai com a reserva de que o *consumption tax* japonês se tem vindo a aproximar progressivamente do modelo europeu, perdendo as suas características distintivas originárias — para uma visão panorâmica sobre o imposto japonês, vejam-se Kotaku Kimu/Yumi Nishiyama, “Japan”, in Thomas Ecker/Michael Lang/Ine Lejeune, ed. (Alphen aan den Rijn, 2012) *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, 213-237.

imposto à diferença; com o método do crédito de imposto apuramos o imposto que incidiu sobre os seus *inputs*, com taxas eventualmente diferenciadas, para o subtrair ao imposto que incidiu sobre os seus *outputs*, porventura com taxas também distintas, cabendo ao contribuinte entregar ao estado a diferença entre um e outro valor. O método do crédito de imposto é aquele em que assenta a generalidade dos modernos impostos sobre o valor acrescentado e aquele em que assenta o IVA na União Europeia. E, tal qual é empregue na UE e em tantos estados que se inspiraram no seu modelo de IVA, este é um método que tem como suporte documental as facturas emitidas pelos contribuintes, querendo isto dizer que o crédito de imposto se efectua, em cada período declarativo, através da dedução do imposto mencionado em factura que foi suportado pelo contribuinte nas suas aquisições (*operações passivas*) ao imposto mencionado em factura liquidado pelo contribuinte nas suas vendas (*operações activas*).

Se o IVA se alargou a todo o mundo foi com certeza porque possui méritos que o favorecem no confronto com os demais modelos de impostos gerais sobre o consumo.

A primeira vantagem do IVA reside na sua *neutralidade económica*. Uma vez que, em cada estágio do circuito económico, o imposto incide unicamente sobre o valor que cada operador acrescenta, o IVA previne o efeito de tributação em cascata típico dos impostos sobre as transacções, tornando-se indiferente o grau de integração vertical das empresas e a extensão da cadeia de distribuição que os bens possuam. Assentando num mecanismo de crédito que permite a cada operador a dedução do imposto que lhe é liquidado pelo operador que o antecede no circuito, o IVA acaba por produzir o mesmo efeito que um imposto sobre as vendas a retalho, com a diferença de distribuir a arrecadação ao longo do circuito em vez a concentrar num único ponto. Dito de outro modo, o imposto que é transmitido ao consumidor final mostra-se o mesmo qualquer que seja o número de intermediários a montante, deixando de haver um estímulo à reorganização das empresas por razões meramente fiscais — *neutralidade no produtor* — e deixando de haver também uma distorção das escolhas dos consumidores ditada pela diferente carga fiscal que os bens encerram — *neutralidade no consumidor*.<sup>26</sup>

A segunda vantagem do IVA reside na sua *capacidade relectora*. Ao distribuir a arrecadação ao longo do circuito económico, exigindo de cada operador uma parcela apenas da carga fiscal com que os bens chegam junto do consumidor, o IVA permite gerar receita muito avultada mesmo empregando taxas razoavelmente brandas. É que não apenas é muito larga a base de incidência como o incentivo à fraude e evasão é menor do que quando se concentra a cobrança num único ponto: assim, se em matéria de neutralidade económica o IVA não ultrapassa os impostos sobre as vendas a retalho, o mesmo não

---

<sup>26</sup> A neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado é tema sobre o qual vale sempre a pena reler Xavier de Basto (1991), 52ss. Além das vantagens que registamos, o IVA, quando assente no método do crédito de imposto, apresenta também a de permitir uma liquidação e pagamento com períodos mais curtos que o período anual que se torna incontornável com os métodos aditivo ou subtractivo directo. O uso de períodos declarativos, mensais, trimestrais ou semestrais, faculta ao estado receitas distribuídas ao longo de todo o exercício orçamental e cuja evolução se consegue antecipar também mais facilmente.

pode já dizer-se da sua capacidade para gerar receita, claramente maior. Em muitos países europeus o IVA é cobrado com taxas acima de 20%, em certos casos acima até de 25%, o que dificilmente se pode imaginar num *retail sales tax* e faz deste imposto uma fonte de receita essencial no orçamento dos Estados-Membros da UE.

A terceira grande vantagem do IVA está no seu mecanismo de *auto-policiamento*. Sempre que estes impostos assentem, como via de regra assentam, num mecanismo de crédito titulado por factura, cada operador económico fica com interesse directo em exigir factura do operador económico que o anteceda no circuito. Assim, o retalhista tem interesse em exigir factura ao grossista, porque só munido da factura pode deduzir o imposto que suporta ao imposto que liquida aos consumidores, do mesmo modo que o grossista tem interesse em exigí-la ao produtor, pois de outro modo não lhe é permitido deduzir o imposto que suporta àquele que liquida aos retalhistas. Com isto, faz-se de cada sujeito passivo o polícia dos demais sujeitos passivos e cria-se um *audit trail* essencial ao cruzamento de dados e ao controlo por parte da administração.

É desnecessário dizer que as vantagens características do IVA, elencadas em todos os manuais da especialidade, devem ser vistas com algum grão de sal, tal é a distância que vai entre a teoria e a prática da fiscalidade. Estas são vantagens que o IVA possui em teoria, como são teóricas as vantagens relativas dos impostos com que o comparamos, e que cedem sempre que o legislador, a administração ou os contribuintes lhe impõem um qualquer entorse: sejam isenções que lhe roubam neutralidade, sejam taxas exorbitantes que fazem quebrar receitas em vez de as aumentar, sejam práticas fraudulentas transfronteiriças que põem em xeque o mecanismo do crédito de imposto e as virtualidades de auto-policiamento do imposto. Ainda sem entrar em linha de conta com estas vicissitudes, há dois pontos ao menos em que o IVA sempre mostra alguma fragilidade. Um primeiro, é o *elevado número de contribuintes* que o IVA põe em relação com a administração, assoberbando-a com o controlo de um número vastíssimo de pequenos e grandes contribuintes, com um grau de organização e de ética contributiva muito variado. Um segundo, é a *carga burocrática grande* que o imposto reveste, seja porque o seu mecanismo de liquidação não se esgota na aplicação de uma taxa sobre as transacções, exigindo confronto de imposto liquidado e imposto suportado, seja porque a integridade da cadeia da liquidação-dedução e do trilho de facturas que a suporta impõe obrigações acessórias complexas, que ocupam a parte maior do Código do IVA e oneram pesadamente os contribuintes.

Em qualquer caso, é certo que os pontos fracos do IVA não obstaram a que este se difundisse rapidamente à escala internacional, contando-se em poucas dúzias os países que o não adoptaram ainda, número a diminuir de dia para dia. Com todos os seus problemas, o modelo de imposto sobre o valor acrescentado acolhido na União Europeia tem constituído a principal referência neste movimento de difusão do IVA à escala global, seja em países que mantêm afinidades históricas, culturais e de tradição jurídica com os países europeus, seja noutros que as não possuem de todo.

## **Bibliografia**

Amorós, Narciso (Madrid, 1967) *Manual del Impuesto General sobre el Trafico de Empresas*

Basto, J.G. Xavier de (Lisboa, 1991) *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*

Brederode, Robert van (The Netherlands, 2009) *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*

Brederode, Robert van “Introduction to the US State Sales and Use Taxes”, *International Vat Monitor*, 2007, n°4, 270-276

Brederode, Robert van, “The American Debate on Taxing Distance Sales and E-commerce”, *International Vat Monitor*, 2007, n°5, 352-361

Bruce, Donald/Fox, William/Luna, LeAnn, “State and Local Government Sales Tax Revenue Losses from Electronic Commerce”, *State Tax Notes*, 18.05.2009, 537-558

Chamberlain, Andrew/Fleenor, Patrick, “Tax Pyramiding: The Economic Consequences of Gross Receipt Taxes”, *Tax Foundation Special Report*, 2006, n°147

Cunha, Paulo de Pitta e (Lisboa, 1963) *Os Impostos sobre as Transacções*

Curvelo, Herculano/Alves, Armando/Curvelo, Jorge (Lisboa, 1966) *Código do Imposto de Transacções Comentado e Anotado*

Due, John/Mikesell, John (Washington, 1994) *Sales Taxation, State and Local Structure and Administration*

Ferreira, Rogério Fernandes (Lisboa, 1968) *A Tributação das Transacções de Mercadorias: Estudos Jurídico-Económicos Relativos ao Imposto de Transacções*

Gamage, David/Heckman, Devin, “A Way Forward for State Taxation of E-Commerce”, University of California, Berkeley Program in Law and Economics, 2011

Gliksberg, David, “Israel’s Value-Added Tax Law”, *International Vat Monitor*, 1992, n°3, 2-14

Gordon, Michael, “Up the Amazon Without a Paddle: Examining Sales Taxes, Entity Isolation and the ‘Affiliate Tax’”, *North Carolina Journal of Law and Technology*, 2010, vol.11, n°2, 299-318

Griffith, Cara, “Streamlining Versus ‘Amazon Laws’: The Remote Seller Dilemma”, *State Tax Notes*, 01.02.2010, 351-354



Hellerstein, Walter, “Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective”, *Georgia Law Review*, 2003, vol.38, n°1, 1-70

Hellerstein, Walter/Stark, Kirk/Swain, John/Youngman, Joan (St. Paul, 2009) *State and Local Taxation: Cases and Materials*

Ibraimo, Ibraimo, “A Tributação Fiscal em Moçambique: Sistema, Instituições, Necessidades de Mudança”, in Sérgio Vasques, org. (Lisboa, 1998) *As Reformas Fiscais Africanas*, 111-119

Kimu, Kotaku Nishiyama, Yumi, “Japan”, in Thomas Ecker/Michael Lang/Ine Lejeune, ed. (Alphen aan den Rijn, 2012) *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, 213-237

Maguire, Steve, “State Taxation of Internet Transactions”, Congressional Research Service Report, 2011

Martínez, Pedro Soares, “O Sistema Fiscal de Moçambique”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1965, n°80/81, 299-317

McTorrán, Ronald “Mechanisms to Alleviate Cascading”, in Parthasarathi Shome, ed. (Washington, 1995) *IMF Tax Policy Handbook*, 80-85

Mercier, Jason/Gipson, Carl, “Replacing the Business and Occupation Tax with a Single Business Tax”, *Washington Policy Center Policy Brief*, 2010

Mikesell, John, “Gross Receipts Taxes in State and Government Finances: A Review of Their History and Performance”, *Tax Foundation Background Paper*, 2007, n°53

Mota, António Cardoso da (Lisboa, 1968) *Esboço Teórico do Código do Imposto de Transacções*

OECD (Paris, 2010) *OECD Revenue Statistics, 1965-2009*

OECD (Paris, 2011) *Consumption Tax Trends 2010*

Sanches, J.L. Saldanha/Gama, João Taborda da (Coimbra, 2010) *Manual de Direito Fiscal Angolano*

Saraiva, Oswaldo Othon/Vasques, Sérgio/Guimarães, Vasco Branco, coord. (Belo Horizonte, 2007) *O IVA para o Brasil*

Schenk, Alan, “New Hampshire: Two Views on the Business Activity Tax”, *International Vat Monitor*, 1994, n°5, 234ss

Schenk, Alan/Oldman, Oliver (New York, 2007) *Value Added Tax: A Comparative Approach*

Shoup, Carl, “Choosing Among Types of VAT’s”, in Malcolm Gillis/Carl Shoup/Gerardo Sicat, ed. (Washington, 1990) *Value Added Tax in Developing Countries: Lessons and Questions*, 3-16

Sigritz, Brian, “Examining Ohio’s Commercial Activity Tax”, *State Tax Notes*, 20.02.2006, 567-571

Spaletta, Ettore (Roma, 1966) *La Trasformazione dell'IGE in una Imposta sul Valore Aggiunto*

Teixeira, António Braz “Esquema dos Sistemas Fiscais Ultramarinos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1965, n°77, 139-169

Teixeira, António Braz, “O Sistema Fiscal de Angola”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1965, n°78, 211-276

Terra, Ben/Kajus, Julie (Amsterdam, 2010) *A Guide to the European VAT Directives, vol.1 (Introduction to European VAT)*

Vasques, Sérgio (Coimbra, 2001) *Os Impostos Especiais de Consumo*

Vasques, Sérgio (Coimbra, 2009) *Legislação Fiscal de Cabo Verde*

Vasques, Sérgio, “A Introdução do IVA em Cabo Verde”, in VV. (Lisboa, 2006) *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, 953-967

Zee, Howell, “A Comparison between the Sales Tax and a VAT”, in Parthasarathi Shome, ed. (Washington, 1995) *IMF Tax Policy Handbook*, 82-85