



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

Ensayo sobre la reestructuración del sistema de impuestos indirectos: análisis socio-económico sobre las ventajas y desventajas de la adopción de una tasa única en Portugal

Essay about the restructuring of indirect tax system: socio-economic analysis about the advantages and disadvantages of adopting a single rate in Portugal

João Ricardo Catarino *
Ricardo de Moraes e Soares **
Pedro Miguel Correia ***

Recibido: 11.03.16

Revisión editorial: 20.04.16

Aprobado: 20.07.16



*Doutor em Ciências Sociais na Especialidade de Administração Pública pela Universidade de Lisboa (UTL); Mestre em Ciência Política pela Universidade Técnica de Lisboa (UTL); Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (UL); Investigador integrado no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP), ISCSP-ULisboa. Professor do *Master in Public Administration - Administração da Pública*, no ISCSP – Ulisboa. Membro da Comissão de Implementação do IVA em Portugal (1986), da Comissão de Reforma da Tributação do Património (2002/2004) e da Comissão de Reforma do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (2014). Investigador do Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças de Portugal. <jccatarino@iscsp.ulisboa.pt>

** Licenciado e Mestre em Ciência Política pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa. Licenciado em Fiscalidade pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL).

*** Doutor em Ciências Sociais na Especialidade de Administração Pública pela Universidade Técnica de Lisboa (UTL); Licenciado em Estatística e Gestão de Informação pela Universidade Nova de Lisboa (NOVA); Professor do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa (ULisboa); Coordenador do Observatório Nacional de Administração Pública (ONAP), ISCSP-ULisboa; Investigador integrado no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP), ISCSP-ULisboa; Consultor da Direção-Geral da Política de Justiça (DG PJ) do Ministério da Justiça de Portugal. <pcorreia@iscsp.ulisboa.pt>

RESUMO

O sistema comum de IVA adotado por todos os estados-membros da União Europeia, incluindo Portugal, compreende várias taxas (alíquotas) que tributam de forma diferenciada os bens e serviços sujeitos a este imposto. Do ponto de vista estritamente técnico, de controlo e de gestão, seria preferível a adoção de uma única taxa de imposto. Nesta pesquisa analisam-se as vantagens e os inconvenientes da adoção de uma taxa/alíquota única de IVA em Portugal. As conclusões genéricas são válidas não só para todos os estados-membros da União Europeia, mas também para todos os países que adotam o IVA ou impostos gerais sobre transações.

Palavras-chave: Taxa única de IVA; União Europeia; Imposto sobre o valor acrescentado; Impostos sobre o consumo; Equidade fiscal.

RESUMEN

El sistema común del IVA aprobado por todos los estados-miembros de la Unión Europea, entre ellos Portugal, comprende diversas tasas que tributan de manera diferente los bienes y servicios sujetos a este impuesto. Desde un punto de vista estrictamente técnico, de control y de gestión, sería preferible adoptar una tasa única de impuestos. En esta investigación se analizan las ventajas y desventajas de la adopción de una tasa única del IVA en Portugal. Las conclusiones generales son válidas no sólo para todos los estados miembros de la Unión Europea, sino también para todos los países que adoptan el IVA o impuestos generales sobre las transacciones.

Palabras clave: Tasa única del IVA; Unión Europea; Impuesto sobre el valor añadido; Impuestos sobre el consumo; Equidad fiscal.

ABSTRACT

The common system of VAT adopted by all member states of the European Union, including Portugal, comprises various rates that differently tax goods and services subject to this tax. From a strictly control and management technical point of view it would be preferable to adopt a single tax rate. In this research we analyze the advantages and disadvantages of adopting a single rate of VAT in Portugal. The general conclusions are valid not only for all member states of the European Union, but also for all countries that adopt the VAT system.

Keywords: Single VAT rate; European Union; Value added tax; Consumption taxes; Tax equity.

SUMÁRIO

1. Introdução: a pertinência do estudo do modelo da taxa única de IVA na Europa. 2. Vantagens da adoção de uma taxa única de IVA. 3. Inconvenientes da adoção de uma taxa única de IVA. 4. A curva de Laffer e a eficiência fiscal do IVA. 5. Objetivos e metodologia. 6. Resultados. 7. Conclusões. 8. Referências.

1. Introdução: A pertinência do estudo do modelo da taxa única de IVA na Europa

Tanto a doutrina como as autoridades fiscais estão de acordo sobre a necessidade de simplificar os sistemas fiscais aumentando, ao mesmo tempo, as receitas.² Essa constitui, de resto, uma forma de aprofundar as garantias dos contribuintes (Catarino, 209, p. 440; 2014). O

² Veja-se o estudo sobre taxas de IVA reduzidas aplicadas a bens e serviços nos estados-membros da União Europeia (European Commission Taxation & Customs Union, 2007).

ex-ministro das finanças de Portugal já o admitiu: “*é preciso simplificar a estrutura dos impostos. A reforma fiscal, que começará a ser debatida em 2014, deverá acontecer no IVA, a maior fonte de receita corrente: dá mais de 14 mil milhões de euros de receita anual*” (Ribeiro, 2012). Em consequência, Portugal já reformou os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas (jurídicas), através do Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (Portugal, 2014), e sobre o rendimento das pessoas singulares (físicas), através da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro (Portugal, 2014), com evidentes ganhos de simplificação.

As alterações ao IVA, sendo este um imposto comunitário, tiveram, basicamente, como objetivo a neutralidade do imposto, a simplificação das operações acessórias assim como modificações importantes ao nível da localização das operações tributáveis, adotadas na Diretiva IVA (União Europeia, 2006). Todavia, pouco ou nada se fez, nos últimos anos, para tornar o imposto mais simples, menos oneroso e mais acessível aos sujeitos passivos.

Para o economista Peter Weiss “*Portugal e outros países esgotaram a margem de eficiência e devem caminhar para uma taxa única de IVA*” (Ribeiro, 2012). E, segundo os economistas do FMI, Ruud Mooji e Michael Keen, “*existe margem para um desenvolvimento mais eficaz do IVA como instrumento para a consolidação, sobretudo onde [...] a taxa normal já está num nível tão alto que aumentos adicionais são problemáticos*”, portanto, existe um “*forte argumento nas economias avançadas a favor de uma taxa de IVA única*” (Ribeiro, 2012).

No Livro Verde sobre o futuro do IVA a Comissão Europeia “*questionou a eficácia deste modo de cobrança*” e “*lançou em 2009, um estudo de viabilidade sobre as formas de melhorar e de simplificar a cobrança do IVA*” (União Europeia, 2010). Não obstante, a Comissão Europeia, em 2010, deixa claro que pretende tornar a cobrança do IVA mais eficaz, de aumentar a receita fiscal no seio do mercado comum, e ao mesmo tempo, conceber um sistema de IVA que seja consideravelmente mais simples, de forma a reduzir “*o custo operacional para os contribuintes e para as administrações fiscais, aumentando os rendimentos líquidos*” (União Europeia, 2010). O grande objetivo da Comissão Europeia em matéria de tributação indireta é o de implementar um “*sistema de IVA com uma base de incidência ampla, de preferência com uma taxa única*” o que pode permitir “*minimizar os custos*” (União Europeia, 2010). E, claro, aumentar a receita e responder, por esta via, ao desafio da competitividade fiscal internacional (Catarino, 2015).

Quanto a Portugal, a eficiência da cobrança do imposto sobre o consumo no ano de 2011 foi de apenas 51% (Ribeiro, 2012). Isso pode ser justificado pela ineficiência da cobrança do imposto, em grande parte devida à existência de uma forte presença da economia paralela e de uma evasão fiscal acentuada (Portugal, 2011). Porém, na opinião da Comissão Europeia, a ineficiência da cobrança resulta da ausência de “*tecnologias modernas e/ou de intermediários financeiros*” (União Europeia, 2010) com capacidade de cobrar efetivamente o IVA.

Como instrumento de combate à economia paralela e à evasão fiscal, o Governo português, no ano de 2012, concebeu e implementou um conjunto de medidas fiscais que tinham como objetivo a promoção da eficiência na arrecadação da receita fiscal. As principais medidas fiscais do então designado Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira para o triénio de 2012-2014, visavam o combate à evasão fiscal, à fraude e à economia paralela. O Governo desejava acabar com a fuga aos impostos e reforçar a sustentabilidade das finanças públicas a longo prazo (Catarino e Fonseca, 2013). Assim, foi aprovado, pela primeira vez, um plano reforçando os meios operacionais para fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Relativamente ao IVA, três grandes medidas foram tomadas:

1. A obrigatoriedade da utilização de programas de faturação certificados pela Autoridade Tributária para todos os operadores económicos. Com esta medida,

pretendeu-se “*garantir maior transparência no momento de pagamento de bens e serviços, nomeadamente no que diz respeito ao apuramento e liquidação do IVA*” (Portugal, 2011).

2. A obrigatoriedade de comunicação da faturação à Autoridade Tributária e Aduaneira. Estabeleceu-se a obrigação da comunicação por meios informáticos no portal *e-fatura* de todas as faturas emitidas pelos agentes económicos. Os dados comunicados são cruzados com as declarações de IVA emitidas pelas empresas, no sentido de “*serem detetadas divergências, situações de subfaturação e economia paralela*” (Portugal, 2013).
3. A obrigatoriedade de comunicação por via eletrónica dos documentos de transporte emitidos para acompanhar as mercadorias em circulação antes do início da operação de transporte. O regime dos bens em circulação foi alterado no sentido de estabelecer novas regras para assegurar a integridade dos documentos de transporte e garantir à Autoridade Tributária e Aduaneira um controlo mais eficaz dos documentos, obstando à sua posterior viciação ou ocultação (Catarino e Victorino, 2015, p. 79; Gomes e Pires, 2013). Os documentos comunicados podem ser consultados através do sítio oficial *e-fatura*.

Porém, apesar da criação e implementação de um plano estratégico contra a economia paralela e evasão fiscal, não foi ainda realizada qualquer reforma de fundo do IVA. Essa reforma poderia consistir na adoção de uma taxa única de IVA, tornando-se relevante, por isso mesmo, atentar nas vantagens e inconvenientes de uma solução dessa natureza.

2. Vantagens da adoção de uma taxa única de IVA

A simplificação do IVA permitiria obter maiores ganhos de eficiência, maiores níveis de receita, maior simplificação das regras de incidência e de cobrança e evitar fraudes que resultam da diferenciação de taxas (alíquotas) de imposto. A estes aspetos essenciais acresce a ideia de que se deve ter em conta não só o “*que se gasta em impostos, é preciso ter em conta o que se gasta, também, para os pagar*” (Nabais, 2010)³.

O IVA deve ser eficiente mas também o menos oneroso possível para as empresas. Este ponto de vista é sustentado por estudos recentes, que defendem que a aplicação de uma taxa única possibilitaria produzir maiores níveis de rendimento e reduzir razoavelmente os encargos de gestão do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como os custos das empresas⁴. Por isso, pode dizer-se que a simplificação do IVA traz uma vantagem competitiva do imposto, isto é, a taxa única na tributação dos bens e serviços prestados é neutra, eliminando distorções na concorrência entre produtos equivalentes.

Outra vantagem clara da taxa única está na redução dos custos de gestão e arrecadação do imposto. Com a redução dos custos de gestão e cobrança a Autoridade Tributária e Aduaneira poderia realocar parte do seu capital humano para outras áreas mais deficitárias. Simultaneamente, as empresas deixariam de dedicar cerca de 30% do seu pessoal administrativo às exigências fiscais (Albuquerque, 1991), diminuindo os seus custos de autoliquidação do imposto. Por outro lado, o consumidor final também retiraria vantagens deste modelo. A primeira, pela via da diminuição da carga fiscal sobre o preço final dos bens e das prestações de serviços, o que provocaria um incremento da procura sem afetar negativamente a receita pública. A segunda, por força de um maior incentivo ao consumo. Com o decréscimo do peso administrativo e de gestão do imposto, o Estado pode deslocar

³ O autor refere: “*Sobretudo simplificar a tributação das empresas, para que elas paguem menos e de uma maneira mais fácil, pois a concorrência económica, que se desenvolve à escala global, não se compadece com sistemas ultracomplexos como são os actuais*”.

⁴ Veja-se, por exemplo, Suécia (2006).

recursos financeiros para novos investimentos públicos e incrementar o crescimento económico. Os sujeitos passivos do IVA podem canalizar os recursos para novos investimentos, modernizar o seu sistema produtivo e expandir a comercialização dos seus produtos através de recursos anteriormente despendidos no cumprimento das suas obrigações fiscais.

Torna-se claro, portanto, que existem inúmeras vantagens associadas à adoção de uma taxa única de IVA para todos os envolvidos, com evidentes ganhos de natureza económica (Siqueira, 2001).

3. Inconvenientes da adoção de uma taxa única de IVA

Clotilde Palma manifesta-se contra a uma possível aplicação de uma taxa uniforme em Portugal com o argumento de que “*são sobejamente conhecidos os perniciosos efeitos regressivos do imposto, que pesa mais sobre as classes que dispõem de menores rendimentos*” (Palma, 2011). A autora manifesta-se igualmente contra o “*mecanismo generalizado de reverse charge, que desvirtuaria as características do imposto*” (Palma, 2012). No entanto, reconhece também as complexidades da multiplicidade de taxas, ao referir que as taxas diferenciadas originam leituras distintas e que o entendimento dado “*a certos conceitos fazem variar o âmbito de aplicação do imposto, provocando distorções de concorrência significativas, nomeadamente em situações transfronteiriças relativas [...] ao consumo de bens alimentares e combustíveis*” (Palma, 2012).

No plano estritamente académico, o modelo de taxa única apresenta alguns inconvenientes. Fernando Albino refere que “*o ideal de imposto único é duplo [...] representa um retrocesso de 25 anos, aos tempos do imposto do selo [...] A oposição a tal imposto [...] era de que ele desconhecia a realidade económica subjacente à transação*” (Albino, 1991, p. 32-34). Este autor levanta a questão de saber se a aplicação do modelo da taxa única sobre o consumo toma em consideração a realidade económica das transações realizadas pelos agentes. Note-se, contudo, que o IVA não é um imposto pessoal como é o IRS, mas sim, um imposto real que onera toda a demonstração de riqueza pelo consumo, independentemente das características pessoais de quem o suporta.

Uma outra desvantagem do modelo de taxa única é o “*estatuto constitucional*” do imposto (Albuquerque, 2003, p. 25). Albuquerque refere que alguns são “*contra a busca de soluções que caminhem no sentido de aperfeiçoar o sistema tributário*” (Albuquerque, 2010, p. 89), que existe uma clara preferência por manter tudo como está com o receio de perder receita ou de retirar o estatuto de taxa reduzida a certos bens e serviços. Além da questão do estatuto face ao imposto existe ainda um outro inconveniente associado à teoria económica, que consiste na falta de estímulo à poupança por parte do consumidor. A redução do imposto de 23% para uma taxa inferior não leva o consumidor a sentir a necessidade de poupar visto que, em princípio, vai poder consumir mais bens, satisfazendo outras necessidades e desejos. Segundo Conceição Nunes e Pedro Nunes, que usam o exemplo da reforma tributária na Estónia, a análise do impacto dos impostos proporcionais nas receitas fiscais (IRS e IVA) permite concluir que a “*redução das taxas gerou um processo de inflação, incentivando o consumo em detrimento do investimento*” (Castro e Nunes, 2011). Para além destas desvantagens do modelo de taxa única de IVA, temos as desvantagens apontadas pela teoria fiscal: se há uma maior eficiência na cobrança de receita, pode gerar-se um excesso de capital humano alocado à gestão do imposto, o que por seu turno pode redundar em despedimentos, quer na Autoridade Tributária e Aduaneira, quer nos sujeitos passivos.

Todavia, o maior inconveniente apontado a este modelo de tributação indireta sobre o consumo está relacionado com o impacto social da medida. Com efeito, aos sistemas fiscais tem vindo a ser pedido um papel redistributivo, variável e muitas vezes postergado,

principalmente em épocas de crise financeira. A 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. Todavia, a génese do modelo da taxa única sobre o consumo não tem em consideração os problemas sociais. O IVA é, de certa forma, alheio a esse fenómeno pois tributa as manifestações de riqueza através do consumo, independentemente da capacidade económica do consumidor. Os custos sociais podem ser compensados com medidas de correção dos efeitos regressivos da tributação do consumo no IRS. É, por isso, defensável que as desigualdades do rendimento entre os indivíduos, devam ser tratadas noutra sede, através de políticas sociais ou, a merecerem atenção dentro do sistema fiscal, no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e não necessariamente no âmbito do IVA.

4. A curva de Laffer e a eficiência fiscal do IVA

O economista Arthur Laffer concebeu no ano de 1974, uma curva para explicar a elasticidade da receita fiscal, e de que forma as taxas de imposto influenciam o montante da receita. Segundo o autor, quando a taxa de imposto se encontra demasiado elevada, uma diminuição da taxa origina um aumento na arrecadação do imposto. A curva veio, assim, demonstrar como os valores da receita fiscal progredem à medida que o Estado eleva a taxa, independentemente, do tipo de imposto (Carvalho, 2005, p. 163). De acordo com Laffer, quando o ónus tributário é baixo, a relação entre a taxa e a receita fiscal é direta, isto é, cada unidade adicional de aumento percentual da carga fiscal vai proporcionar uma subida da receita total do imposto. Todavia, à medida que ocorrem sucessivos aumentos da taxa, esta vai-se aproximar cada vez mais do ponto máximo de arrecadação de imposto e a curva sofre uma circunflexão inversa. Se o imposto continuar a subir dá-se uma inversão na evolução da receita por cada unidade adicional de aumento da taxa. Laffer defende que o fenómeno de inflexão da curva tem como causa o facto de as taxas elevadas de imposto originarem um comportamento de evasão fiscal e de incentivo às economias paralelas, o que provoca incrementos sucessivos de desencorajamento na economia formal, diminuindo desta forma, a base de incidência do imposto (Lima e Rezende, 2006). Para Laffer, a curva tinha como objetivo principal conseguir incitar uma *“reflexão crítica sobre as distorções e a perda de incentivos que as alíquotas dos impostos causam na economia, podendo essas alíquotas, à medida que são aumentadas, reduzir a receita tributária”* (Lima e Rezende, 2006, p. 7).

A curva veio demonstrar a existência de um limite para a arrecadação de receita fiscal, retratando ainda, através de um gráfico de conceção simples, as possíveis consequências das políticas fiscais no crescimento económico. Os altos níveis de imposto sobre os bens e serviços tendem a desencorajar a atividade de consumo dos agentes económicos e os impactos das alterações das taxas nas receitas fiscais são fortemente influenciadas pelos efeitos de substituição e de rendimento, resultado da adaptação do comportamento dos sujeitos às políticas de tributação (Nunes, 2007). O efeito de Laffer depende da variação do rendimento tributável declarado pelos contribuintes e do nível da taxa de imposto, sendo que, à medida que a taxa aumenta, os indivíduos tendem a substituir os bens e serviços fortemente tributados por aqueles em que a tributação é mais favorável (efeito de substituição). Contudo, uma diminuição do rendimento disponível irá provocar nos sujeitos um aumento da oferta do fator trabalho por forma a conseguirem manter os seus níveis de rendimento disponível inicial (efeito rendimento).

É também preciso ter em consideração que no efeito de Laffer, o impacto da fiscalidade na escolha dos consumidores é um fator importante, porque a existência de um agravamento das taxas de IVA tem consequências diretas não só no curto-prazo mas também a longo-

prazo, principalmente na diminuição dos níveis da poupança. A descida da poupança vai afetar o rendimento disponível da economia e, por consequência, terá impactos nas receitas fiscais (Nunes, 2007). Este efeito, porém, não é direto e imediato, isto é, não basta apenas reduzir a carga fiscal para que a receita aumente, também são necessárias políticas de crescimento complementares, como por exemplo, o estímulo ao consumo e ao trabalho. Todavia, enquanto ferramenta de estudo e análise da evolução da receita fiscal, a curva de Laffer apresenta-se como um instrumento útil.

Como é sobejamente conhecido, a curva de Laffer pressupõe a existência de um ponto de inversão, a partir do qual qualquer subida da taxa de imposto tem por efeito o decréscimo da receita: o ponto máximo de eficiência fiscal do tributo. A partir deste ponto, qualquer unidade adicional de aumento da taxa provoca uma queda da receita total. Se a taxa marginal é superior à do máximo da curva, regista-se ineficiência na arrecadação da receita. A forma de contornar a situação, segundo Laffer, consiste na redução da taxa marginal, de modo a estimular a oferta de trabalho e a criar um acréscimo de produção. Por seu turno, se a taxa marginal é inferior à do máximo da curva, também se regista ineficiência fiscal, bastando, neste caso, aumentar a taxa de imposto para gerar um acréscimo da receita total.

Note-se que, para uma taxa nula o Estado obtém uma receita nula, sendo que, no extremo oposto, onde a taxa é de 100%, a receita é igualmente nula porque os indivíduos não estão dispostos a adquirir bens ou serviços em que o valor do IVA é igual ao preço. Note-se também que quando as taxas são demasiado altas, o comportamento natural dos indivíduos se altera no sentido da procura de mercados informais, uma vez que as taxas são o elemento desencorajador da atividade económica. Assim, para lá do ponto de eficiência fiscal, a receita fiscal decresce e, por muito que se aumentem as taxas, a receita continua a diminuir. No limite, quando é aplicada uma taxa de 100%, a atividade económica deixa de gerar receita devido ao facto de os produtores não conseguirem escoar os seus bens e serviços, um vez que os consumidores deixam de estar dispostos a adquirir esses bens ou serviços por considerarem o preço final do bem demasiado elevado.

5. Objetivos e metodologia

Como se referiu, a Comissão Europeia defende que a taxa única de IVA é a melhor opção económica. Porém, para esta pesquisa é importante verificar quais são as consequências económicas da aplicação de uma taxa única de IVA no erário público. Este estudo utiliza os dados estatísticos disponibilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal⁵. Todavia, importa referir que não existem dados estatísticos oficiais que identifiquem os valores totais de receita de IVA por taxas, reduzida, intermédia e normal em cada ano, sendo os valores disponibilizados na página de internet do Portal das Finanças correspondentes a valores acumulados. Em consequência foram aplicados para o cálculo os valores de repartição aproximada do consumo de 29%, 11% e 60%, respetivamente (Tomaz, 2012). Tendo em consideração os valores percentuais atrás mencionados, foram calculados os valores de imposto produzido para cada uma das taxas diferenciadas. Posteriormente, estes foram comparados às receitas estimadas resultantes de dois cenários de taxa única: 17% e 21%. Esta estimativa foi, para cada ano considerado, obtida por intermédio da seguinte expressão:

$$Receita\ de\ IVA_{Taxa\ única} = \frac{c \times b_r}{a_r} + \frac{c \times b_t}{a_t} + \frac{c \times b_n}{a_n} \quad (1)$$

⁵ Disponíveis em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Estatisticas_IVA.

Em que, c corresponde à taxa única proposta, b_r , b_i e b_n correspondem aos totais da receita das taxas diferenciadas (reduzida, intermédia e normal, respetivamente), e a_r , a_i e a_n correspondem às taxas de IVA diferenciadas (reduzida, intermédia e normal, também respetivamente).

O principal objetivo desta pesquisa consiste em dar um contributo para o debate académico em torno do tema da taxa única do IVA *versus* taxas diferenciadas, por intermédio da realização de um conjunto de análises e testes estatísticos às receitas e percentagens do PIB a que estas correspondem, nos três cenários considerados no estudo: taxas diferenciadas, taxa única de 17% e taxa única de 21%.

Foram empregues dados relativos a 18 anos de receitas e da respetiva percentagem do PIB, correspondendo ao período compreendido entre 1996 e 2013, para cada um dos três cenários considerados.

Para testar a presença, ou não, de igualdade das médias das receitas e das respetivas percentagens do PIB nos três cenários em estudo, foi utilizado o teste ANOVA (Fisher, 1918). Este teste de análise de variância foi antecedido pela validação dos pressupostos necessários à sua aplicação: normalidade e homocedasticidade da distribuição das receitas e das percentagens do PIB em cada um dos cenários, respetivamente, por intermédio da utilização do teste de normalidade Shapiro-Wilk (Shapiro e Wilk, 1965) e do teste de Levene (Levene, 1960). Posteriormente foi empregue o teste de Scheffé (1959) para determinar se os níveis médios de receita e de percentagem do PIB dos vários cenários podem ser ou não considerados todos distintos. O nível de significância utilizado foi, em todos os testes estatísticos realizados, de 0,05 (5,00%).

6. Resultados

Tomando por base os dados relativos à receita de IVA e a metodologia descrita, é possível encontrar na tabela 1 os montantes de receita fiscal efetivamente arrecada para cada uma das taxas diferenciadas, bem como as receitas estimadas à taxa única de 17% e de 21%, entre os anos de 1996 a 2013.

Os dados da tabela 1 permitem concluir que se verifica um crescimento da receita do IVA entre os anos de 1996 a 2003 e entre os anos de 2004 a 2008. O valor do imposto arrecadado diminuiu nos anos de 2004 e 2009, face aos anos de 2003 e 2008, respetivamente. Daí em diante a receita manteve, aproximadamente, o valor de 2008. Os dados demonstram que o pico da arrecadação de receita do IVA ocorreu no ano de 2011, atingindo um valor total de 14.234,70 milhões de euros. Todavia, o valor máximo de receita arrecadada em percentagem do PIB teve lugar no ano de 2012, num valor de 8,39%. Contudo, para que se possa realizar uma comparação entre os modelos, os valores das taxas diferenciadas são insuficientes uma vez que é necessário realizar uma estimativa dos possíveis valores de receita que o Estado podia ter obtido caso tivesse optado pelo modelo da taxa única, sendo depois, realizadas as devidas comparações entre os valores efetivos e os estimados.

Por forma a comparar os valores calculados e os valores efetivos, a receita de IVA foi estimada tomando, primeiramente, por base uma única taxa geral de 17% e, posteriormente, uma taxa única de 21%.

O gráfico 1 permite comparar, de forma imediata, o valor do excedente de receita estimada para as taxas únicas de 17% e 21%, face ao modelo das taxas diferenciadas. Como é possível observar, os valores anuais da receita estimada às taxas únicas de 17% e 21% superaram, em todos os anos, os valores da receita efetiva. Parecem, portanto, existir evidências no sentido de uma maior capacidade de arrecadação de receitas, isto é, evidências

Tabela 1 – Receita efetiva de IVA com taxas diferenciadas e receitas estimadas de IVA com taxas únicas de 17% e 21%

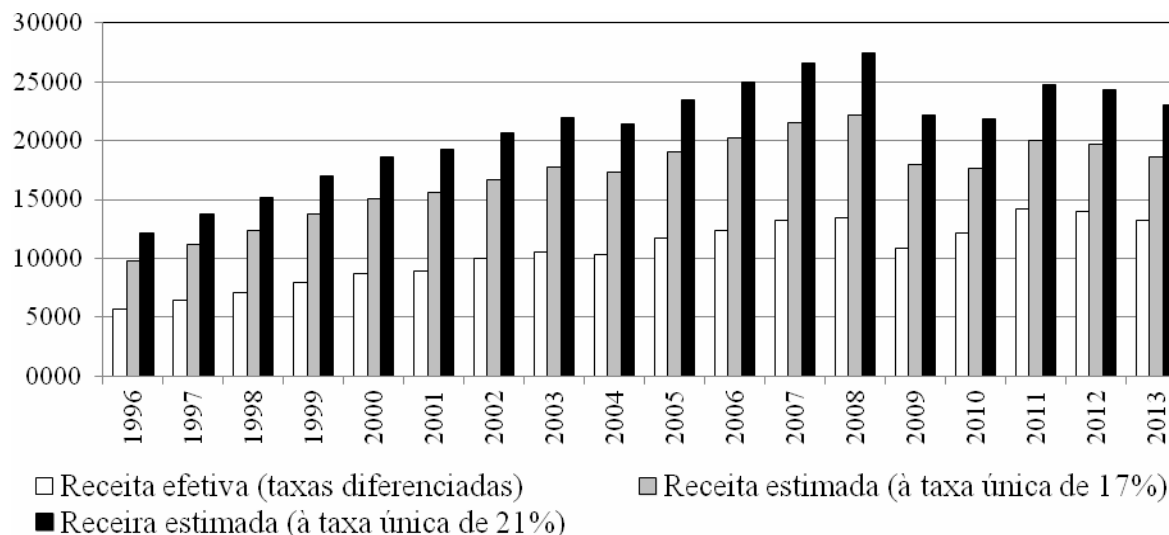
Ano	PIB (M€)	Receita efetiva com taxas diferenciadas					Receita estimada com taxa única de 17%		Receita estimada com taxa única de 21%	
		Taxa Reduzida (29%) (M€)	Taxa Intermédia (11%) (M€)	Taxa Normal (60%) (M€)	Receita IVA (M€)	% do PIB	Receita IVA (M€)	% do PIB	Receita IVA (M€)	% do PIB
1996	93.216,47	1.636,13	620,60	3.385,10	5.641,83	6,05	9.827,13	10,54	12.139,40	13,02
1997	101.145,90	1.857,04	704,40	3.842,16	6.403,60	6,33	11.154,01	11,03	13.778,48	13,62
1998	110.376,50	2.051,06	777,99	4.243,57	7.072,62	6,41	12.319,32	11,16	15.217,98	13,79
1999	118.661,42	2.292,77	869,67	4.743,67	7.906,11	6,66	13.771,13	11,61	17.011,40	14,34
2000	127.316,91	2.515,10	954,00	5.203,66	8.672,77	6,81	15.106,52	11,87	18.661,00	14,66
2001	134.471,06	2.600,14	986,26	5.379,60	8.965,99	6,67	15.617,26	11,61	19.291,91	14,35
2002	140.566,80	2.887,40	1.095,22	5.973,93	9.956,56	7,08	16.713,82	11,89	20.646,49	14,69
2003	143.471,72	3.062,99	1.161,82	6.337,21	10.562,02	7,36	17.730,20	12,36	21.902,01	15,27
2004	149.312,52	2.998,81	1.137,48	6.204,43	10.340,72	6,93	17.358,71	11,63	21.443,12	14,36
2005	154.268,68	3.384,76	1.283,87	7.002,94	11.671,57	7,57	18.996,04	12,31	23.465,70	15,21
2006	160.855,37	3.596,31	1.364,12	7.440,64	12.401,07	7,71	20.183,33	12,55	24.932,35	15,50
2007	169.319,22	3.826,96	1.451,60	7.917,84	13.196,40	7,79	21.477,77	12,68	26.531,36	15,67
2008	171.983,06	3.893,98	1.477,03	8.056,50	13.427,50	7,81	22.179,99	12,90	27.398,81	15,93
2009	168.503,60	3.156,19	1.197,17	6.530,04	10.883,40	6,46	17.977,56	10,67	22.207,58	13,18
2010	172.834,80	3.527,10	1.337,86	7.297,44	12.162,40	7,04	17.650,40	10,21	21.803,44	12,62
2011	171.039,90	4.128,06	1.565,82	8.540,82	14.234,70	8,32	20.056,57	11,73	24.775,76	14,49
2012	166.342,00	4.045,50	1.534,50	8.370,00	13.950,01	8,39	19.655,43	11,82	24.280,24	14,60
2013	165.666,30	3.840,79	1.456,85	7.946,46	13.244,10	7,99	18.660,82	11,26	23.051,60	13,91
Valor acumulado		---	---	---	190.693,37	---	306.436,01	---	378.538,63	---

Diferença da receita: estimada (à taxa única de 17%) e efetiva (com taxas diferenciadas) diferenciadas	115.742,64 M€	+60,70%
Diferença da receita: estimada (à taxa única de 21%) e efetiva (com taxas diferenciadas) diferenciadas	187.845,26 M€	+98,51%
Diferença da receita: estimada (à taxa única de 21%) e estimada (à taxa única de 17%)	72.102,62 M€	+23,53%

Fonte: Elaboração própria com base em dados da Autoridade Tributária e Aduaneira.

de receitas potenciais⁶ que o Estado poderia ter arrecadado caso tivesse já optado por sistema de taxa única de IVA.

Gráfico 1 – Receita efetiva de IVA com taxas diferenciadas e receitas estimadas de IVA com taxas únicas de 17% e 21% (em M€)



Fonte: Elaboração própria.

Ao manter o sistema de taxas diferenciadas no IVA (modelo de cariz mais social), ao invés do modelo de taxa única (modelo de cariz mais economicista), o custo de oportunidade associado é o das perdas de eficiência na arrecadação de receita fiscal. Neste caso, o custo de oportunidade do Estado representa o valor líquido de receita perdida pela opção por um modelo de cariz mais social em detrimento de um modelo mais económico.

Cabe salientar que um dos pressupostos subjacentes a este estudo é o de que os modelos de taxa única de 17% e 21% não podem originar perdas de receita para os cofres do Estado. Estes modelos devem, pelo menos, assegurar o montante de receita que o Estado iria arrecadar com a aplicação de taxas diferenciadas. A ideia implícita assenta na procura da simplificação do sistema de tributação sobre o consumo na União Europeia e em Portugal, sem que este origine perdas de receita aos cofres públicos (Oliveira, 2010, p. 72). A este respeito note-se que a gestão das taxas do IVA por parte do Estado pressupõe sempre uma ação planeada, de forma a prevenir os possíveis riscos e desvios capazes de afetar o equilíbrio e a consolidação das contas públicas. O planeamento fiscal das receitas ao longo do ano é fundamental na formulação e na execução de políticas fiscais. Planear previamente os efeitos da aplicação de uma taxa uniforme torna a sua execução mais precisa e simples para a Autoridade Tributária e Aduaneira, possibilitando a identificação dos recursos necessários para um efetivo controlo e avaliação dos resultados pretendidos (Pereira, 2003, p. 141 e seguintes).

Os valores dos excedentes obtidos através dos modelos propostos podem ser confirmados pela verificação da variação dos valores das receitas, na parte inferior da tabela 1. Qualquer uma das opções de taxa única consegue maiores receitas que o sistema de taxas diferenciadas, ao longo dos 18 anos em análise: uma diferença na ordem dos 115.742,64 M€ (ou +60,70%) no modelo de taxa única com o IVA a 17% e uma diferença na ordem dos 187.845,26 M€ (ou +98,51%, quase o dobro) no modelo de taxa única com o IVA a 21%. A

⁶ Nota: as receitas potenciais são a diferença entre o valor total estimado e as receitas arrecadadas correntes (Organisation for Economic Co-Operation and Development, 2009).

aplicação de uma taxa única de 21% permite obter mais 23,53% de receita em comparação com a taxa de 17%, correspondente a um valor total superior em 72.102,60 milhões de euros ao longo dos 18 anos.

Coloca-se, pois, a questão de saber se as diferenças nas receitas e das respetivas percentagens do PIB para os três cenários em estudo são estatisticamente significativas ou se, ao invés, são meramente fortuitas. Para tal, e verificando previamente a sua aplicabilidade, por intermédio dos pressupostos de normalidade e homocedasticidade de cada um dos conjuntos de dados, recorreu-se ao teste ANOVA (Fisher, 1918)⁷. Na tabela 2 é possível observar que quer para os montantes de receita, quer para as percentagens do PIB, o p-valor observado no teste ANOVA (Fisher, 1918) foi igual a 0,000 (isto é, inferior a 0,05), implicando a rejeição das hipóteses nulas e a aceitação das hipóteses alternativas, segundo as quais os valores médios dos montantes de receita e os valores médios das percentagens do PIB, para os três cenários considerados, não são todos iguais.

Tabela 2 – Resultados do teste ANOVA

		Soma dos quadrados	Graus de liberdade	Quadrados médios	Estatística F	Significância
Receita	Inter-grupos	997796078,324	2	498898039,162	39,664	0,000
	Intra-grupos	641476753,756	51	12577975,564	---	---
	Total	1639272832,080	53	---	---	---
% PIB	Inter-grupos	477,156	2	238,578	372,673	0,000
	Intra-grupos	32,649	51	,640	---	---
	Total	509,805	53	---	---	---

Fonte: Elaboração própria.

A aplicação subsequente do teste de Scheffé (1959), permitiu concluir estatisticamente que não só as médias da receita e da percentagem do PIB não são todas iguais, como são, efetivamente, todas diferentes entre os três cenários investigados (tabela 3). Ao nível da receita, a média anual para o modelo das taxas diferenciadas a média é de cerca de 10.594 M€ para o modelo de taxa única de 17% é de cerca de 17.024 M€ e para o modelo de taxa única de 21% é de cerca de 21,029 M€. Já ao nível da percentagem que essa receita representa no PIB de cada ano, a média anual para o modelo das taxas diferenciadas a média é de cerca de 7,2% do PIB, para o modelo de taxa única de 17% é de cerca de 11,7% do PIB e para o modelo de taxa única de 21% é de cerca de 14,4% do PIB.

Por conseguinte, do confronto dos dados resulta que a receita estimada por recurso à taxa única de IVA é superior aos valores obtidos pelo sistema de taxas diferenciadas, em qualquer um dos modelos propostos (17% ou 21%), em concordância com o sugerido pela doutrina. O mesmo é dizer que ambas as taxas são fiscalmente praticáveis.

⁷ P-valor dos testes de normalidade de Shapiro-Wilk (Shapiro e Wilk, 1965) superior a 0,05 em todos os grupos de dados, denotando que cada grupo de dados segue uma distribuição normal (p-valor=0,200 em todos os casos). P-valor dos testes de homocedasticidade de Levene (Levene, 1960) superior a 0,05 em todos os grupos de dados, denotando que em cada grupo de dados existe homogeneidade das variâncias (p-valor=0,230 para os dados referentes às receitas de IVA e p-valor=0,651 para os dados referentes à percentagem do PIB).

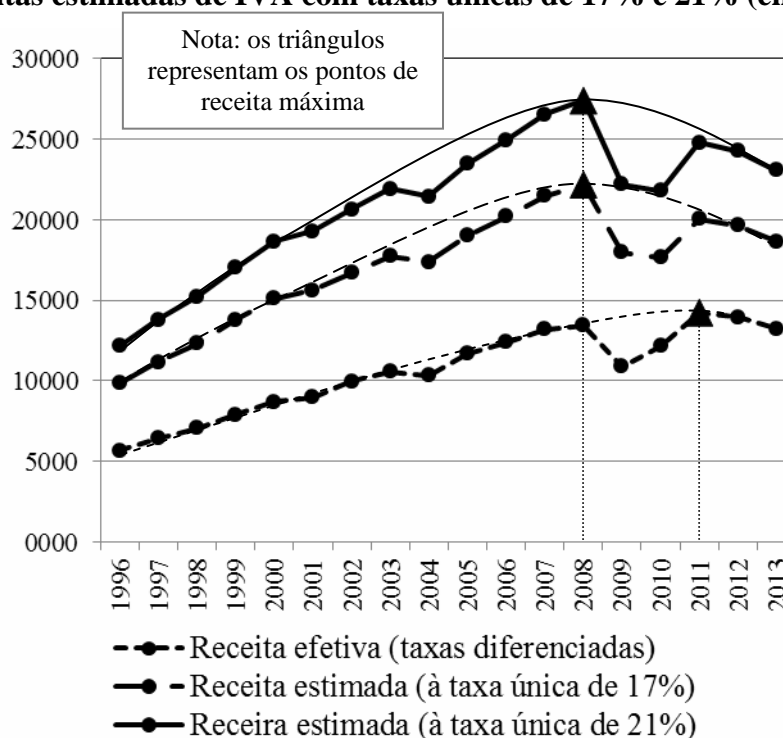
Tabela 3 – Resultados do teste de Scheffé

	Antiguidade	Dimensão amostral	Subgrupos para alpha = 0.05		
			1	2	3
Receita	Taxas diferenciadas	18	10594,0761	---	---
	Taxa única de 17%	18	---	17024,2228	---
	Taxa única de 21%	18	---	---	21029,9239
	Significância	---	1,000	1,000	1,000
% PIB	Taxas diferenciadas	18	7,1878	---	---
	Taxa única de 17%	18	---	11,6572	---
	Taxa única de 21%	18	---	---	14,4006
	Significância	---	1,000	1,000	1,000

Fonte: Elaboração própria. Nota: A dimensão das categorias é igual. É utilizada a média harmônica da dimensão das categorias (18,000).

No que toca à eficácia dos modelos propostos, torna-se importante confrontar a sua eficiência fiscal com a eficiência fiscal da taxa uniforme. O gráfico 2 representa os valores anuais de receita de IVA dos três modelos. A receita no regime das taxas diferenciadas é real e estimada para os modelos de taxa única. O gráfico construído a partir dos valores efetivos da receita de IVA nos anos de 1996 a 2013 apresenta o seu pico de máxima eficiência no ano de 2011. Isto significa que o ano de 2011 foi aquele em que o modelo vigente conseguiu gerar um maior nível de receita de imposto. O gráfico 2 revela que 2009 foi o pior ano para as receitas de IVA e que os anos de 2012 e 2013 são pontos de ineficiência fiscal porque o aumento da taxa de imposto gerou uma diminuição da receita total. Isto significa que qualquer aumento unitário adicional à taxa de imposto vai gerar perdas de receitas para os cofres do Estado.

Gráfico 2 – Máximos da receita efetiva de IVA com taxas diferenciadas e para as receitas estimadas de IVA com taxas únicas de 17% e 21% (em M€)



Fonte: Elaboração própria.

A diminuição da receita por intermédio da diminuição da taxa máxima de IVA de 21% para 20%, no modelo de taxas diferenciadas, em 2009, indicia que o ponto de eficiência fiscal ainda não tinha sido alcançado, e a redução foi, de facto, contraproducente para a receita.

Por seu turno, as curvas para os montantes das receitas estimadas à taxa de 17% e de 21% sugerem que o pico máximo da eficiência fiscal seria alcançado no ano de 2008. Isto significa que as taxas uniformes teriam chegado ao seu valor máximo de receita três anos antes do que se verificou com o modelo das taxas diferenciadas. Esta antecipação de três anos no atingir da eficiência fiscal máxima poderia ter sido determinante para a forma como Portugal geriu a crise económica e financeira dos últimos anos.

7. Conclusões

Na parte empírica deste estudo realizaram-se testes ao modelo de taxa única, tendo sido simuladas hipóteses colocadas com recurso a dados estatísticos oficiais disponibilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal. Ficou demonstrada a importância dos dados oficiais para a confirmação e/ou a refutação de modelos e hipóteses.

A proposta de adoção de uma taxa única de IVA com a consequente extinção das taxas reduzida e intermédia constitui uma importante transformação do imposto, geradora de impactos significativos ao nível da receita, do consumo e do tecido social. Esta hipótese surge em vários estudos científicos como uma solução tecnicamente possível, capaz de alcançar maiores ganhos de eficiência. Por outro lado, é benéfica do ponto de vista da receita pública, necessária ao financiamento das políticas públicas. Assim, da pesquisa efetuada realçam-se as seguintes conclusões:

1. Apesar de os estudos referirem que um modelo de IVA mais simples seria mais eficiente no combate à fraude, à evasão fiscal e à economia paralela, não foi realizada qualquer reforma de fundo que tivesse em vista a simplificação do imposto, eventualmente por meio da adoção de uma taxa única. Dado que este sistema propicia maiores receitas e é mais simples, os obstáculos à sua implementação são de ordem social e política.
2. Apesar de todos os Estados-membros da União Europeia adotarem múltiplas taxas de IVA, a Comissão Europeia defende a aplicação de uma taxa única por uma questão económica (aumento de receita) e por uma questão administrativa (simplificação da incidência do imposto e a sua respetiva cobrança), salientando que o maior entrave à aplicação de uma taxa única no seio do mercado comum é político.
3. A adoção de uma taxa única para o IVA é tecnicamente exequível e apresenta vantagens financeiras e administrativas consideráveis para todos os agentes envolvidos (estado e agentes económicos).
4. A não adoção do modelo da taxa única gera perda de receita fiscal. Além das vantagens económicas decorrentes deste modelo, existem também vantagens associadas à simplificação do sistema fiscal. Os testes aos modelos propostos permitiram concluir estatisticamente que estes propiciariam uma maior arrecadação de receita com maior facilidade de administração e cumprimento (ganhos de eficiência).
5. Uma vez que o sistema de taxa única não pode originar perdas de receita ou, pelo menos, deve conseguir manter os níveis de receita, sob pena de não ser viável, à luz dos princípios da prudência e da sustentabilidade financeira, essencial para a consolidação das contas públicas, a opção pela taxa de IVA de 21% afigura-se como mais adequada (em linha com o defendido por Catarino e Fonseca (2013)).

- Os dados sugerem que o modelo proposto consegue gerar mais receita, cerca de 98,51% acima da obtida com as taxas diferenciadas de IVA adotadas em Portugal. Os testes a um modelo de taxa única de 17% demonstram que esta taxa seria suficiente não só para garantir os níveis de receita como para a aumentar em 60% a 70% acima do sistema de taxas diferenciadas. A taxa de 21% apresentaria maiores níveis de receita, superiores em 23,53% aos da taxa de 17%.

Portugal enfrenta níveis de dívida pública excessivos, o que provoca um agravamento dos custos de financiamento nos mercados financeiros. É por isso mesmo, necessário criar uma folga orçamental que lhe permita uma redução considerável do peso da dívida no PIB e criar uma margem de segurança face a choques futuros (Andrade, 2012, p. 138). A taxa única de IVA afigura-se como uma solução possível para colmatar, em parte, estas necessidades. A preferência por uma das taxas usadas neste estudo torna-se, então, uma questão de política fiscal. A opção pelo acolhimento do modelo da taxa única é económica e política, cabendo ao governo optar pelo nível de taxas de imposto que considere ser o mais indicado, no respeito pelo princípio da legalidade, da transparência fiscal, da capacidade contributiva e da igualdade relativa (Gomes, 2008). Se o IVA for um imposto mais simples e claro, são mais baixos os custos de cumprimento e gestão em qualquer país da União Europeia. Assim, a possível aplicação de uma taxa única de IVA simplificaria o processo de aplicação das leis de imposto, de liquidação e cobrança (Gomes, 2008). A escolha de uma taxa de 21%, de 17% ou de uma outra taxa deve ter em consideração os prováveis riscos dos desvios de receita que possam a vir a decorrer da aplicação do modelo proposto.

A taxa única de IVA pode gerar efeitos sociais negativos não despidendo, em virtude da conhecida propensão para a regressividade do imposto com relação aos contribuintes de menores rendimentos, uma vez que o imposto sobre o consumo é proporcionalmente mais pesado para estes. Sugere-se que estes efeitos sejam objeto de um trabalho de investigação separado e futuro. Sugere-se ainda que estudos similares sejam replicados, para um período temporal equivalente, em países europeus e em países com proximidade histórica e cultural a Portugal, como é o caso dos países da América Latina.

8. Referências

- ALBINO, Fernando. Imposto Único sobre Transações. *Imposto Único sobre Transações (Prós e Contras)*. São Paulo: Câmara Brasileira do Livro, 1991.
- ALBUQUERQUE, Marcos. Por uma Revolução Tributária. In *Imposto Único sobre Transações (Prós e Contras)*. São Paulo: Câmara Brasileira do Livro, 1991.
- ALBUQUERQUE, Marcos. A Verdade sobre o Imposto Único: Eficiência, Comodismo, Sonegação, Obsolescência, Interesses Corporativos, Cumulatividade, Fatos e Mitos da Reforma Tributária no Brasil. 1. ed. Brasil: LCTE Editora, 2003.
- ALBUQUERQUE, Marcos. Tributação no Brasil e o Imposto Único. São Paulo: McGraw-Hill, 2010.
- ANDRADE, Fernando. A Limitação Constitucional do Déficit Orçamental e Sua Circunstância. In *Studia Juridica 107*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
- CARVALHO, Rui. *Compreender África: Teorias e Práticas de Gestão*. 1. ed. Brasil: Editora FGV, 2005.
- CATARINO, João. Para uma teoria política do tributo. 2. ed., Ministério das Finanças, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 184, Lisboa, 2009.
- CATARINO, João. Finanças Públicas e Direito Financeiro. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014.
- CATARINO, João; FONSECA, Jaime. Sustentabilidade Financeira e Orçamental em Contexto de Crise Global numa Europa de Moeda Única. In *Revista Sequência*, vol. 34, n. 67, p. 21-51, 2013.
- CATARINO, João. VASCO Guimarães, (Orgs.); Lições de Fiscalidade – Vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Coimbra: Almedina, 2015.

- CATARINO, João; VICTORINO, Nuno. *Novo Regime dos Bens em Circulação*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- EUROPEAN COMMISSION TAXATION & CUSTOMS UNION. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the member states of the European Union*. Copenhagen Economics, 2007.
- FISHER, Ronald. The Correlation Between Relatives on the Supposition of Mendelian Inheritance. In *Philosophical Transactions of the Royal Society of Edinburgh*, vol. 52, n. 2, p. 399-433, 1918. DOI: <http://dx.doi.org/10.1017/S0080456800012163>.
- GOMES, José. A simplicidade e a Instabilidade no Sistema Fiscal Português – Prioridade da Política Fiscal. In *Revisores e Auditores*, n. 40, p. 55-62, 2008.
- GOMES, João; PIRES, Jorge. Novas Regras Aplicáveis aos Bens em Circulação. In *Boletim do Contribuinte, Revista de Informação Fiscal*, vol. 81, n. 10, p. 360-364, 2013.
- LEVENE, Howard. Robust Tests for Equality of Variances. In: OLKIN, I.; GHURYE, S.; HOEFFDING, W.; MADOW, W.; MANN, H. (eds.). *Contributions to Probability and Statistics: Essays in Honor of Harold Hotelling*. Stanford: Stanford University Press, 1960.
- LIMA, Emanuel; REZENDE, Amaury. Um Estudo sobre a Evolução da Carga Tributária no Brasil: Uma Análise a partir da Curva de Laffer. In *Encontro de Administração Pública e Governança*, ANPAD, São Paulo, 2006.
- NABAIS, José. Reflexões sobre Quem Paga a Conta do Estado Social. In *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, n. 7, p. 51-83, 2010.
- NUNES, Maria. Experiências Supply-Siders na UE15: A Redução de Impostos como Política de Melhoria da Posição Orçamental Intertemporal. In *Revista de Estudos Politécnicos*, vol. 5, n. 8, p. 113-138, 2007.
- CASTRO, Conceição; NUNES, Pedro. O Impacto da Introdução de Impostos Proporcionais nas Receitas Fiscais e Performance Económica – As Experiências de Novos Estados Membros da UE27. In *Estado, Gobierno, Gestión Pública*, n. 18, p. 5-35, 2011.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Perspetivas Económicas de América Latina 2009*. Paris: OECD Publishing, 2009. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264059641-pt>.
- OLIVEIRA, António. *IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto Neutro*. Dissertação de Mestrado em Direito (Ciências Jurídico-Económicas), Porto: Universidade do Porto, 2010.
- PALMA, Clotilde. O Orçamento do Estado para 2012: A Proposta de Orçamento do Estado para 2012 e as Taxas do IVA. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. 4, n. 3, p. 77-98, 2011.
- PALMA, Clotilde. A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA. In *Revista TOC*, vol. 12, n. 144, p. 48-55, 2012.
- PEREIRA, José. *Finanças Públicas: A Política Orçamental no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PORTUGAL. *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2012-2014*. Ministério das Finanças, 2011. Disponível em: http://apit.pt/public/scaffold_documentos/PEdCaFeEFeA_2012-2014.pdf. Acesso em: 15 de abril de 2015.
- PORTUGAL. *Relatório do Grupo de Trabalho Interministerial sobre a Avaliação da Situação Económico-Financeira Específica dos Custos de Contexto dos Sectores da Hotelaria, Restauração e Similares*. Governo de Portugal, 2013. Disponível em: http://issuu.com/psdleiria/docs/relat_rio_situa___o_econ__mico-fi. Acesso em: 15 de abril de 2015.
- PORTUGAL. Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que procede à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 442 -B/88, de 30 de novembro, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. In *Diário da República*, 1.^a série, n.º 11, p. 253-346, de 16 de janeiro de 2014.
- PORTUGAL. Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que procede a uma reforma da tributação das pessoas singulares, orientada para a família, para a simplificação e para a mobilidade social, altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto

- do Selo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais a Lei Geral Tributária, o Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Regime Geral das Infrações Tributárias e o Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de janeiro e revoga o Decreto -Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro. In *Diário da República*, 1.ª série, n.º 252, p. 339-418, de 31 de dezembro de 2014b.
- RIBEIRO, Luís. Peritos do FMI e de Bruxelas Querem que Portugal Caminhe para IVA Único. In *Diário de Notícias*, de 14 de abril de 2012. Disponível em: http://www.clipquick.com/Files/Imprensa/2012/04-14/0/1_1801432_C36F3ED054E26786605CE3D62ABCA4FC.pdf. Acesso em: 9 de abril de 2015.
- SCHEFFÉ, Henry. *The Analysis of Variance*. New York: Wiley, 1959.
- SHAPIRO, Samuel; WILK, Martin. An Analysis of Variance Test for Normality (Complete Samples). In *Biometrika*, vol. 52, n. 3-4, p. 591-611, 1965. DOI: <http://dx.doi.org/10.1093/biomet/52.3-4.591>.
- SIQUEIRA, Rozanne. *IVA Uniforme com Renda Básica: Uma Proposta de Reforma da Política Tributária e Social no Brasil*. Instituto Brasileiro de Economia, Fundação Getúlio Vargas, Mimeo, 2001. Disponível em: <http://www.anpec.org.br/encontro2001/artigos/200102109.pdf>. Acesso em: 15 de abril de 2015.
- SUÉCIA. *Compliance Costs of Value-Added Tax in Sweden – Report 2006:3B*. National Tax Board, Skatteverket, 2006. Disponível em: <http://www.skatteverket.se/download/18.906b37c10bd295ff4880002550/rapport200603B>. Acesso em: 14 de abril de 2015.
- TOMAZ, João. Uma Taxa única para o IVA em Portugal. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. 3, n. 2, p. 19-29, 2012.
- UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. In *Jornal Oficial da União Europeia*, L 347, p. 1-118, de 11 de dezembro de 2006.
- UNIÃO EUROPEIA. *Livro Verde Sobre o futuro do IVA – Rumo a um Sistema de IVA mais Simples, mais Sólido e Eficaz {SEC(2010) 1455 final} / Com (2010) 695 final*. Bruxelas: Comissão Europeia, 2010.