

ALTERAÇÃO DAS TAXAS DE IVA E FORMAÇÃO DE PREÇOS NO MERCADO

António Carlos dos Santos

1. O IVA é um imposto geral sobre o consumo, com uma forte matriz comunitária, baseado no método dos pagamentos fraccionados e no método de crédito de imposto (o que implica o reconhecimento aos sujeitos passivos de um direito à dedução), de forma a satisfazer o *princípio da neutralidade* na produção e no consumo.¹

No plano interno, o IVA incide sobre transmissões de bens e prestações de serviços (e operações assimiladas a estas). Os sujeitos passivos do imposto são as pessoas singulares ou colectivas que exercem uma actividade económica onerosa, de forma independente. Em nome do princípio da neutralidade, o IVA aplica-se aos bens e serviços de forma exactamente proporcional ao seu preço, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e distribuição anterior ao estágio de tributação. As taxas de IVA que, entre nós, podem ser de três tipos (normal, intermédia e reduzida), incidem sobre o *valor tributável* das transacções internas efectuadas com terceiros, sendo aquele definido como “o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”.² “Nos casos em que a contraprestação não seja definida, no todo ou em parte, em dinheiro, o valor tributável será o montante recebido ou a receber, acrescido do valor normal dos bens ou serviços dados em troca”.³

* Professor da UAL. Membro do Gabinete de Estudos da CTOC. Jurisconsulto.

¹ Actualmente a regulação comunitária do IVA está, no essencial, contida na Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (conhecida por Directiva do IVA) que substituiu, entre outras, a Sexta Directiva do IVA (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977).

² Cf. a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA (CIVA).

³ Vide o n.º 3 do artigo 16.º do CIVA.

Este valor incluirá ainda certos elementos (os tributos, com excepção do próprio IVA, as despesas acessórias debitadas e as subvenções directamente conexas com o preço de cada operação) e excluirá outros (como, por exemplo, os juros pelo pagamento diferido da contraprestação ou os descontos, abatimentos e bónus).⁴

Ao valor assim calculado aplica-se a taxa de IVA para os bens ou serviços em causa, daí decorrendo o montante de IVA que acresce ao preço pago (aos sujeitos passivos) pelo consumidor (final ou intermédio). A taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível e não no momento do facto gerador de imposto.⁵

No caso das *prestações de serviços*, o IVA é devido e torna-se exigível no momento da sua realização.⁶ Nas prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que estas “são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante”.⁷ No entanto, estas regras são afastadas sempre que a exigibilidade do imposto seja aferida em função de emissão de factura ou documento equivalente. Assim, no caso da prestação de serviços dar lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, o IVA torna-se exigível: 1) no momento da emissão da factura, se o prazo previsto para a sua emissão for respeitado; 2) no momento em que este prazo termina, se tal prazo não for respeitado, ou 3) no momento do recebimento do pagamento, pelo montante recebido, se este pagamento, ainda que parcial, ocorrer anteriormente à emissão da factura.⁸ Esta factura deve ser emitida o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º do CIVA.⁹

4 Cf. os n.ºs 5 e 6 do artigo 16.º do CIVA.

5 Cf. n.º 9 do artigo 18.º do CIVA.

6 Cf. a alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA.

7 Cf. o n.º 3 do artigo 7.º do CIVA.

8 Cf. as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 28.º do CIVA, os sujeitos passivos são, em princípio, obrigados a emitir uma factura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

9 Cf. o n.º 1 do artigo 35.º do CIVA.

2. O IVA é, como se disse, um imposto de matriz comunitária. Os conceitos utilizados por este imposto para definir as regras de incidência, as isenções, o facto gerador e a exigibilidade, as regras de determinação do valor são conceitos fixados no plano *comunitário* para garantirem uma aplicação tanto quanto possível uniforme nos Estados-Membros da União Europeia e evitem o recurso aos conceitos jurídicos dos ordenamentos nacionais, nomeadamente os conceitos civilísticos ou comerciais.

Com efeito, desde a noção de sujeito passivo à de transmissão de bens ou de prestação de serviços, passando pelos termos usados a propósito de nascimento da obrigação de imposto ou das regras de determinação do valor, o IVA está repleto de *conceitos específicos* que se afastam dos conceitos de direito privado ou mesmo dos conceitos gerais de direito fiscal.¹⁰

Esta observação é importante. Ela implica que as noções e soluções legais específicas do IVA não podem substituir, para efeitos não tributários, as noções e soluções de direito privado, que continuam válidas na regulação das relações jurídicas ocorridas neste campo, mas têm por objectivo tão somente a regulação da relação fiscal decorrente do consumo. Neste sentido, é incorrecto transpor para o campo do direito civil (ou do direito de consumo) uma solução apenas válida para efeitos de aplicação do IVA, resolvendo um eventual litígio privado por referência a regras e conceitos deste imposto.

Assim, para efeitos de *direito civil*, um contrato (de adesão) em que, por exemplo, um clube desportivo assegure aos seus clientes o acesso às suas instalações e a certos serviços prestados ao longo de um ano, cobrando por tal prestação uma anuidade, independente do uso efectivo que os clientes fizerem do clube, é um contrato de prestação *única*, sendo para tal irrelevante que o valor da anuidade seja pago no momento da celebração do contrato (com uma redução) ou seja efectuado em prestações, iguais e sucessivas, durante doze meses. Quer os serviços, quer o valor da contraprestação fiquem, para efeitos civilísticos e de direito do consumo, determinados no *momento da realização do contrato*. Para este efeito, não se trata de uma prestação de serviços continuada, mas de uma prestação de *obrigação única*.

As soluções que eventualmente decorram da aplicação do IVA não

10 Cf. os n.ºs 1 e 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), bem como o n.º 1 do artigo 1.º da mesma lei, que salvaguardam a especificidade do Direito Comunitário.

alteram a qualificação civilística das operações nem as soluções que dela decorram. Perante o direito civil, existe uma única dívida, tal como existiria uma única dívida, para efeitos de IVA, se a anualidade fosse paga no momento da celebração do contrato, processando-se, então, uma factura pelo valor global da contraprestação, desconto excluído do preço. Neste caso, as taxas de IVA aplicáveis seriam as taxas em vigor nesse momento, pois seria nele que se dava a exigibilidade do IVA. A questão da aplicação de uma eventual alteração de taxas ocorrida a meio do ano nem sequer se poria.

O IVA trata, porém, diferentemente do direito civil a questão dos *pagamentos em prestações*, vistos por este imposto como *prestações de serviços de natureza continuada*. Neste caso, a exigibilidade do imposto ocorre, em princípio, no termo de cada período de fruição do serviço, determinado pela emissão da factura, isto é, na hipótese em análise, mensalmente. Se ao longo do ano, a taxa de IVA variar, aumentando ou diminuindo, a taxa de IVA aplicável será a taxa de IVA em vigor no momento da emissão da factura em termos normais.

3. Põe-se então a seguinte questão: tendo em conta as regras do imposto, deve, ou não, a aplicação de tal taxa influenciar necessariamente o preço ao consumidor? Deve ou não, a sua aplicação reflectir-se sempre em benefício (ou em detrimento) do interesse do consumidor?

A resposta só pode ser negativa. Em primeiro lugar, numa economia de mercado, os preços formam-se, em regra, salvo interferência excepcional dos poderes públicos, através do encontro da oferta e da procura de bens e serviços (*lei da oferta e da procura*).

Este preço de mercado (“o valor da contraprestação”) é um importante *indicador* para empresas e consumidores. Para estes, significa a possibilidade de comparar, numa óptica de qualidade/preço, os bens e serviços postos pelo mercado à sua disposição. Para a empresa produtora de bens ou serviços para o mercado, assinala que ela só terá condições para sobreviver se o somatório dos custos dos factores necessários à produção for inferior ao preço de mercado. A empresa obterá uma margem de lucro que será tanto mais elevada quanto menores forem os custos e maior for o preço a que poderá vender a sua produção.

Os métodos alternativos ao *arm's length principle* para determinação dos preços de transferência dão, aliás, conta desta realidade para efeitos de tributação em IRC.

Uma das formas que as empresas e os consumidores utilizam para evitar oscilações bruscas de preços que poderão pôr em causa os seus objectivos (relativamente contraditórios) é a realização de *contratos de longa duração* em que se comprometem a observar uma *estabilidade do preço* ao longo de um certo período de tempo, independentemente de esse preço ser pago imediatamente no momento da realização do contrato ou de vir a ser pago em prestações ao longo da sua vigência.

Em segundo lugar, não há no Código do IVA nem nas Directivas comunitárias uma só disposição que obrigue a que uma alteração da taxa de IVA interfira no preço formado no mercado. Pelo contrário: uma solução oposta decorre mesmo da lógica do próprio imposto. A fixação do preço final, num contexto de economia de mercado, não é, no plano jurídico, um problema tributário, mas um problema de direito privado, de direito contratual. Usar as regras do IVA para forçar a alteração de um preço formado com base na liberdade contratual é utilizar (indevidamente) a técnica tributária (ainda mais de um imposto que se pretende neutro) como técnica de intervenção estatal (por parte da administração ou, mais complexo ainda, dos tribunais) na formação dos preços.

4. Poderá, contudo, perguntar-se: não resultará essa solução da *obrigação (formal) de repercussão* prevista no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, que nos diz que “a importância do imposto liquidado deverá ser adicionada ao valor da factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores de serviços”?

De novo a resposta é negativa. O preço final dos bens ou serviços ao consumidor engloba, normalmente, pelo menos, três componentes: o custo dos factores (x), a margem de lucro (y) e o IVA (z), sendo o valor deste equivalente a uma % (consoante o tipo de taxas) do total de $x+y$.

A questão que, no plano do direito fiscal (comunitário ou nacional), se põe é a de saber se uma redução da taxa de IVA implica *obrigatoriamente* uma redução do preço do bem ou serviço.

Exemplificando: se $x=100$ e $y=20$, o preço do bem ou serviço é de 120. Se, num dado momento, a taxa aplicável for de 20%, o preço final com IVA incluído será de 142 $[(100+20) + (120 \times 0,20)]$. Se, num momento posterior, a taxa do IVA sobre aquele mesmo bem ou prestação de serviço for reduzida para 5%, será que o preço final do bem é, face à lei fiscal (e mesmo civil), obrigatoriamente de 126 $[100+20) + (120 \times 0,05)]$?

Por outras palavras: existirá, em conexão com a obrigação formal de repercussão, uma eventual obrigação de o sujeito passivo reduzir o preço final ao consumidor tendo em conta a redução da taxa do imposto? Ou poderá o sujeito passivo, ao aplicar a nova taxa (reduzida) do imposto (repercutindo-o para a frente), manter o preço final existente (142), aumentando a margem de lucro de 20 para 36? Por outras palavras: a repercussão da redução (ou do aumento) de taxas de IVA favorece (ou prejudica) obrigatoriamente o consumidor final ou pode favorecer (ou prejudicar) também ou apenas o sujeito passivo, o produtor de bens ou o prestador de serviços?

Posta assim a questão, pode afirmar-se, com segurança, que, da lei do IVA, nacional ou comunitária, não decorre qualquer obrigação de repercutir necessariamente no preço, em favor do consumidor final, uma eventual redução de taxa deste imposto.¹¹

5. Alguns argumentos podem ser aduzidos neste sentido.

Primeiro: o IVA parte dos preços formados no mercado, devendo ser neutro a este respeito. Neste sentido, o IVA não tem que interferir quer na formação dos custos, quer na formação da margem de lucro. Estamos aí na esfera privada do produtor/ prestador que apenas poderá ser condicionada ou pelo mercado ou por leis imperativas (de direito económico) sobre a formação de preços, mas não pela fiscalidade incidente sobre o consumo. Neste sentido, no plano fiscal, nada impede que o produtor/ prestador opte por alargar a margem de lucro (ou aumentar os custos, melhorando a qualidade dos serviços) em vez de reduzir o preço final. É uma opção em relação à qual o IVA é neutro. Simetricamente, o mesmo acontece quando o produtor/ prestador, no caso de haver uma subida da taxa do IVA (decorrente ou não de uma mudança do estatuto dessa taxa), opte por diminuir a margem de lucro, amortecendo o efeito do aumento do imposto no preço final. Neste caso, ocorrerá uma internalização do custo do imposto, através de uma repercussão económica para trás (sobre a própria empresa). Fenómenos deste tipo, que não põem em causa a obrigação jurídica de repercussão, ocorreram aquando da recente subida da taxa do IVA de 19% para 21% (caso do IKEA, por exemplo).

¹¹ Questão não analisada aqui é a de saber se tal obrigação poderá decorrer da aplicação de outras leis, como as da protecção do consumidor.

6. Segundo: uma alteração de taxas resulta sempre de uma mudança de política fiscal, mas ela pode configurar duas situações distintas, a de uma simples alteração no interior do mesmo tipo de taxas (por exemplo, subida de 19% para 21% ou redução de 21% para 20% no quadro da aplicação da taxa normal) ou de uma alteração no estatuto de taxas (redução de 21% para 12% ou para 5%, por se ter alterado a natureza da taxa aplicável, a taxa normal dando lugar à taxa intermédia ou à taxa reduzida).

Na primeira situação, as razões subjacentes à alteração política das taxas podem ser várias (fomentar ou reduzir o consumo, ajudar as empresas em tempo de crise, etc.) Tais razões de política fiscal são muitas vezes mistas (*mix policy*), não devendo daí deduzir-se nenhuma orientação para a questão que aqui nos convoca.

Na segunda situação, poderia aparentemente dizer-se que a questão seria diferente pois as operações a que as taxas reduzidas (entre nós, duas) podem ser aplicadas constam de listas anexas (anexos III e IV) à Directiva IVA. No entanto, a adopção de taxas reduzidas é sempre uma *opção* dos Estados membros e, por isso, uma questão de política interna. O artigo 98.º, n.º 1 da Directiva é claro a este respeito: “Os Estados *podem* aplicar uma ou duas taxas reduzidas”. O mesmo acontece com os serviços previstos no Anexo IV da Directiva do IVA. Aliás, se algo se pode concluir desta Directiva, para além do carácter optativo da aplicação de taxas reduzidas, é que os objectivos que presidem à sua adopção podem ser múltiplos (criação de emprego, crescimento económico, etc.) e não especificamente destinados a embaratecer o preço final do bem ou serviço.

7. Terceiro: a obrigação, que impende sobre o sujeito passivo de IVA, de repercutir o imposto no preço, de forma a atingir o destinatário da tributação (o consumidor final, aquele que revela a capacidade contributiva) é uma obrigação de natureza essencialmente *formal* que não interfere necessariamente no preço sobre o qual a repercussão se exerce. O sujeito passivo está obrigado a repercutir o imposto no preço, nisso se distinguindo esta repercussão legal da repercussão de outros impostos que actua por mero jogo do mercado (como é o caso do IRC). Mas, na lógica da tributação, é indiferente que o sujeito passivo decida, por exemplo, baixar os preços para suportar ele (ou os seus emprega-

dos) as consequências de um aumento do imposto, beneficiando o consumidor final, como ocorreu no caso da ponte sobre o Tejo, ou que, em caso de redução de taxa de imposto, o sujeito passivo decida manter os preços anteriores (caso o direito civil o permita e o direito económico o não contrarie), beneficiando ele (ou os seus empregados) da redução da carga fiscal. Ponto é que o imposto a cobrar ao consumidor e a entregar ao Estado seja calculado de acordo com a taxa reduzida em vigor. É, aliás, o que entre nós, ocorreu, há alguns anos, com a redução da taxa à restauração e, mais recentemente, com o caso da Holmes Place.

A única forma de o Estado evitar esta situação será de natureza extrafiscal. Por exemplo, através de uma regulação imperativa de preços ou da realização de um acordo de concertação com as associações ou empresas do sector que presta actividades que passarão a estar sujeitas a uma taxa reduzida.

EM CONCLUSÃO:

1. Os conceitos utilizados pelo IVA são, na maior parte das vezes, conceitos de direito comunitário, estabelecidos para garantirem uma aplicação uniforme do imposto nos Estados-Membros da União Europeia, evitando o recurso aos conceitos jurídicos dos diversos ordenamentos nacionais, nomeadamente os civilísticos ou comerciais. Por isso, é incorrecto invocar conceitos e soluções que decorram da aplicação do IVA para alterar a forma como o direito interno, civil ou comercial, qualifica e resolve, *para fins não fiscais*, operações e situações jurídicas privadas.

2. A fixação do preço final, num contexto de economia de mercado, não é, no plano jurídico, um problema tributário, mas um problema de direito privado, de direito contratual. Usar as regras do IVA para forçar a alteração de um preço formado com base na liberdade contratual é utilizar (indevidamente) a técnica tributária (ainda mais de um imposto que se pretende neutro) como técnica de intervenção estatal (por parte da administração ou, mais complexo ainda, dos tribunais) na formação dos preços.

3. Não decorre do direito fiscal, nacional ou comunitário, a obrigação de um sujeito passivo repercutir materialmente no preço de um bem ou serviço uma eventual redução de taxas de IVA, de forma a favorecer necessariamente o consumidor. Na lógica do IVA, é indiferente que o

sujeito passivo decida reduzir ou manter os preços anteriores, ou seja, que a redução de imposto beneficie os consumidores finais ou o próprio sujeito passivo ou os empregados deste. O único ponto que importa salvaguardar é que o imposto a cobrar ao consumidor e a entregar ao Estado seja calculado de acordo com a nova taxa reduzida entrada em vigor.