

**ANÁLISE À EVOLUÇÃO DO IVA NA REGIÃO AUTÓNOMA DA
MADEIRA (2005 - 2015)**

Duarte Paulo Franco

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Paulo Jorge Varela Lopes Dias, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School,
Departamento de Contabilidade, UNIDE-IUL

setembro 2017

Análise à Evolução do IVA na RAM

Perder-se também é caminho.

Clarisse Lispector

Agradecimentos

À Carolina, pelo amor e apoio incondicionais. Obrigado por fazeres parte da motivação e do desafio de ser sempre mais e melhor.

À Dra. Fátima pelo seu apoio, também ele essencial.

Ao Miauzz e à Mini pelo seu companheirismo e, particularmente, pelos momentos de alegria proporcionados.

À minha família que, de alguma forma, me faz querer sempre ir mais avante.

Aos meus amigos por se fazerem parecer presentes.

A todos os meus colegas e professores, escolares e universitários, que direta ou indiretamente contribuíram para o trilhar deste caminho.

Aos meus colegas “Oficiosos” pela ajuda partilhada e pelos momentos de descontração.

Aos meus colegas de trabalho que, sem se darem de conta, contribuíram com a sua quota-parte.

Ao Professor Doutor Paulo Dias pela sua orientação e apoio, imprescindíveis na realização desta dissertação.

A todos aqueles que se cruzaram comigo e que, de alguma forma, me ajudaram a assimilar experiências sem as quais nada disto seria possível.

A todos o meu eterno agradecimento.

Resumo

Este estudo consiste na análise da evolução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), na Região Autónoma da Madeira (RAM), entre os anos 2005 e 2015, sendo o objetivo compreender os fatores influenciadores da sua evolução comparativamente a Portugal Continental e à Região Autónoma dos Açores (RAA). Procurou-se, ainda, perceber se há cobrança eficiente do imposto, se a nível regional ela é proporcional à que é feita a nível nacional e; fundamentalmente, analisou-se as alterações ocorridas em 2012 na RAM e os impactos na eficiência. Para a evolução, analisou-se quatro indicadores: receita total de impostos comparativamente ao PIB; receita total de IVA relativamente ao PIB; receita total de IVA em comparação à receita total de impostos e evolução das taxas de IVA. Para a eficiência, analisou-se três indicadores: *VAT Productivity Ratio* (VATp), *C-Efficiency Ratio* (CER) e *VAT Revenue Ratio* (VRR).

Concluiu-se que as variações do IVA estão associadas a contextos económicos pouco favoráveis e que o IVA é um poderoso instrumento político e governamental. Verificou-se que as Regiões Autónomas apresentam elevados rácios de eficiência havendo associação implícita entre a alteração das taxas de IVA e a eficiência sendo que, em referência ao ano de 2012 na RAM, para uma elevada subida da taxa normal de IVA obteve-se uma diminuição do rácio de eficiência. É também verificável que a eficiência baixa em períodos de crise económica.

Por fim, é observável, pelos resultados obtidos, que há uma tendência de melhoria da eficiência fruto da estabilização das taxas de IVA.

Palavras-Chave: IVA, evolução, eficiência, autonomia

Classificação JEL: H21, H71

Abstract

This study consists on analyzing the evolution of value added tax (VAT) in the Autonomous Region of Madeira (ARM) between 2005 and 2015, with the objective of understanding the factors influencing its evolution compared to the mainland Portugal and the Autonomous Region of the Azores (ARA). It was also sought to determine if there is an efficient collection of the tax, if at the regional level it is proportional to the one that is made at national level and, fundamentally, analyze the changes that occurred in 2012 in the ARM and the impacts on efficiency. For the evolution, four indicators were analyzed: total tax revenue in relation to GDP; total VAT revenue relative to GDP; total VAT revenue compared to total tax revenue and VAT rate developments. And for efficiency three indicators were analyzed: VAT Productivity Ratio (VATp), C-Efficiency Ratio (CER) and VAT Revenue Ratio (VRR).

It was concluded that VAT variations are associated with unfavorable economic contexts and that VAT is a powerful political and governmental instrument. It was verified that the Autonomous Regions have high efficiency ratios, there's an implicit association between the change in VAT rates and efficiency, a high increase in the normal VAT rate, referencing the year 2012 in the ARM, resulted a reduction of the efficiency ratio. It is also verifiable low efficiency in periods of economic crisis.

Finally, it is observable, from the results obtained, that there is a tendency on improve efficiency due to the stabilization of VAT rates.

Keywords: VAT, evolution, efficiency, autonomy

JEL classification: H21, H71

Índice geral

Agradecimentos.....	ii
Resumo.....	iii
Abstract	iv
Índice geral.....	v
Índice de gráficos	vii
Índice de tabelas	ix
Lista de acrónimos	x
CAPÍTULO 1 – Introdução.....	1
1.1. Objetivos do estudo	1
1.2. Justificação do tema.....	1
1.3. Metodologia utilizada.....	2
1.4. Breve descrição da organização da tese	3
CAPÍTULO 2 – Revisão de literatura.....	4
2.1. A origem do IVA e a sua implementação.....	4
2.1.1. Uma breve introdução ao IVA.....	4
2.1.2. A origem do IVA	5
2.1.3. Implementação do IVA na União Europeia.....	6
2.1.4. As taxas de IVA em vigor na União Europeia.....	7
2.1.5. Implementação do IVA em Portugal	8
2.1.6. IVA no contexto da Região Autónoma da Madeira.....	8
2.2. Evolução e tendências globais do IVA.....	10
2.2.1. Evolução do IVA em Portugal.....	12
2.2.2. Orçamento de Estado 2017	14
2.2.3. Evolução do IVA na RAM	15
2.2.4. Harmonização fiscal como elemento chave de integração e o futuro.....	16
2.3. Eficiência e performance do IVA.....	18
CAPÍTULO III – Metodologia.....	21
3.1. Dados e amostra.....	21
3.2. Variáveis.....	22
3.3. Indicadores.....	23
CAPÍTULO 4 – Discussão dos resultados	26

Análise à Evolução do IVA na RAM

4.1. Análise à evolução do IVA na RAM e factores influenciadores no período de 2005 a 2015	26
4.1.1. Análise à receita total de impostos em relação ao PIB	26
4.1.2. Análise à receita total de IVA em relação ao PIB	30
4.1.3. Análise à receita total de IVA em relação à receita total de impostos.....	33
4.1.4. Evolução das taxas de IVA e factores influenciadores.....	39
4.2. Análise à eficiência e performance do IVA na RAM de 2005 a 2015	45
4.2.1. <i>Efficiency ratio / VAT productivity ratio (VATp)</i>	46
4.2.2. <i>C-Efficiency ratio (CER)</i>	49
4.2.3. <i>VAT revenue ratio (VRR)</i>	53
CAPÍTULO 5 – Conclusões.....	57
5.1. Objectivos e resultados.....	57
5.2. Limitações do estudo	59
5.3. Sugestões para investigações futuras.....	59
Bibliografia.....	60
Anexos.....	65

Índice de gráficos

Gráfico 1 – Países com um sistema de IVA (1960 a 2016).....	11
Gráfico 2 – Receita total de impostos em % do PIB	28
Gráfico 3 – Receita fiscal total em % do PIB	28
Gráfico 4 – Variação da carga fiscal	29
Gráfico 5 – Receita total de IVA em % do PIB	31
Gráfico 6 – Variação do PIB Vs. Variação do IVA em Portugal.....	31
Gráfico 7 – Variação do PIB Vs. Variação do IVA na RAM	32
Gráfico 8 – Variação do PIB Vs. Variação do IVA na RAA.....	33
Gráfico 9 – Receita total de IVA em % da receita total de impostos.....	34
Gráfico 10 – Receita total de IVA em % da receita fiscal total	35
Gráfico 11 – Variação da receita total de impostos Vs. Variação da receita total de IVA em Portugal	36
Gráfico 12 – Variação da receita total de impostos Vs. Variação da receita total de IVA na RAM.....	37
Gráfico 13 – Variação da receita total de impostos Vs. Variação da receita total de IVA na RAA	38
Gráfico 14 – Evolução das taxas de IVA em Portugal Continental de 2005 a 2015	40
Gráfico 15 – Evolução das taxas de IVA na RAA de 2005 a 2015	41
Gráfico 16 – Evolução das taxas de IVA na RAM de 2005 a 2015.....	43
Gráfico 17 – Taxa normal Vs. Taxa normal média UE28 - 2015	44
Gráfico 18 – Taxas normais de IVA na EU-28.....	45
Gráfico 19 – Evolução do <i>VAT productivity ratio</i> de 2005 a 2015.....	47
Gráfico 20 – Variação do VATp (variável dependente - y) Vs. Variação da receita total de IVA (variável independente - x).....	48
Gráfico 21 – Variação da taxa normal de IVA (variável independente - x) Vs. Variação do VATp (variável dependente - y).....	49
Gráfico 22 – <i>C-Efficiency ratio</i> - CER de 2005 a 2015	50
Gráfico 23 – Variação do CER (variável dependente - y) Vs. Variação da receita total de IVA (variável independente - x).....	51
Gráfico 24 – Variação da taxa normal de IVA (variável independente - x) Vs. Variação do CER (variável dependente - y)	52
Gráfico 25 – <i>VAT revenue ratio</i> - VRR de 2005 a 2015	54

Análise à Evolução do IVA na RAM

Gráfico 26 – Variação do VRR (variável dependente - y) Vs. Variação da receita total de IVA (variável independente - x).....	55
Gráfico 27 – Variação da taxa normal de IVA (variável independente - x) Vs. Variação do VRR (variável dependente - y).....	56

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Lista das taxas de IVA aplicadas nos Estados Membros (em %)	8
Tabela 2 – Receita de IVA em percentagem do PIB (em %)... ..	14
Tabela 3 – Evolução da receita total de impostos	65
Tabela 4 – Evolução do PIB.....	65
Tabela 5 – Evolução da receita total de impostos Vs. Evolução do PIB em Portugal.....	65
Tabela 6 – Evolução da receita total de impostos Vs. Evolução do PIB na RAM	65
Tabela 7 – Evolução da receita total de impostos Vs. Evolução do PIB na RAA	66
Tabela 8 – Receita total de impostos (c/ CS) em % do PIB....	66
Tabela 9 – Evolução da receita total de IVA Vs. Evolução do PIB em Portugal	66
Tabela 10 – Evolução da receita total de IVA Vs. Evolução do PIB na RAM.....	67
Tabela 11 – Evolução da receita total de IVA Vs. Evolução do PIB na RAA	67
Tabela 12 – Valor médio da receita total de IVA em % da Receita total de impostos	67
Tabela 13 – Valor médio da receita total de IVA em % da Receita total fiscal.....	68
Tabela 14 – Variação média da receita total de impostos Vs. Variação média da receita total de IVA.....	68
Tabela 15 – Evolução da receita de IVA.....	68
Tabela 16 – Variação média da receita total de IVA Vs. Variação média do VATp	69
Tabela 17 – Variação da taxa normal de IVA Vs. Variação média do VATp.....	69
Tabela 18 – Variação média da receita total de IVA Vs. Variação média do CER.....	69
Tabela 19 – Variação da taxa normal de IVA Vs. Variação média do CER	70
Tabela 20 – Variação média da receita total de IVA Vs. Variação média do VRR	70
Tabela 21 – Variação da taxa normal de IVA Vs. Variação média do VRR.....	70

Lista de Acrónimos

AR – Assembleia da República

BCE – Banco Central Europeu

CER – *C-Efficiency ratio*

EU – *European Union*

FMI – Fundo Monetário Europeu

GDP – *Gross domestic product*

GMM – *General method of moments*

GST – *Goods and Services Tax*

IMF – *International Monetary Fund*

INE – Instituto Nacional de Estatística

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD – *Organization for Economic Co-operation and Development*

PAEF – Plano de ajustamento económico e financeiro

PIB – Produto interno bruto

RAA – Região Autónoma dos Açores

RAM – Região Autónoma da Madeira

UE – União Europeia

VAT – *Value added tax*

VATp – *VAT productivity ratio*

VRR – *VAT revenue ratio*

CAPÍTULO 1 – Introdução

1.1. Objetivos do estudo

O presente estudo tem por objetivo central analisar e compreender a evolução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal com especial incidência na Região Autónoma da Madeira (RAM). A Região Autónoma dos Açores (RAA) também é tida em conta nas analogias. O período do estudo é compreendido entre os anos de 2005 a 2015, período esse que engloba diversos acontecimentos relevantes dos quais se destacam: o início do procedimento de intervenção e de ajuda financeira pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), Comissão Europeia e Banco Central Europeu (BCE)); o plano de ajustamento económico e financeiro na Região Autónoma da Madeira e aumentos significativos das taxas de IVA (principalmente no ano de 2012 na Região Autónoma da Madeira) além do procedimento de intervenção e ajuda financeira.

Para a análise dessa evolução são tidos em conta encadeamentos de indicadores tais como: a receita total de impostos; o Produto Interno Bruto (PIB); a receita do IVA; as diversas taxas de IVA praticadas e o consumo.

Pretende-se também analisar a eficiência do IVA e a sua evolução ao longo do mesmo período recorrendo-se a três indicadores de eficiência: *VAT productivity ratio* (VATp); *VAT revenue ratio* (VRR) e *C-Efficiency ratio* (CER).

1.2. Justificação do tema

O estudo proposto surge no seguimento da importância que o IVA vem conquistando, de forma sucessiva, por todo o mundo (atualmente, e de acordo com dados da OCDE (2016) e KPMG (2015), mais de 160 países adotam um sistema de IVA).

Em Portugal urge explorar mais detalhadamente este imposto dado que é um instrumento muito utilizado no combate às debilidades económicas que o país vem enfrentando particularmente no combate aos sucessivos défices excessivos sendo encarado ainda como uma fonte de receita de fácil obtenção como comprovam os mais recentes resultados publicados pela Direção-Geral do Orçamento (DGO) e Instituto Nacional de Estatística (INE), em que o IVA representa cerca de 8,52% do PIB de 2016.

“É comum haver a presunção que de fato: a adoção de um sistema de IVA facilita a obtenção de receitas e, nesse sentido, melhora a eficiência da globalidade do sistema fiscal.” (Keen & Lockwood, 2010).

Neste contexto e face aos poucos estudos realizados em Portugal sobre o tema, surge este estudo, que compreenderá o espaço temporal de 2005 a 2015 e do qual emergem diversas questões relativamente à verdadeira eficiência do imposto e quais os fatores e razões que poderão afetar essa mesma eficiência.

A Região Autónoma da Madeira apresenta-se como uma zona de estudo adequada, pois, ao contrário de Portugal Continental, em que as mexidas nas taxas de IVA se cingiram a alguns pontos percentuais (desde 2005 a taxa normal teve uma subida de 4%, média de 1 ponto percentual a cada três anos) a RAM, só em 2012, e fruto do Plano de Ajustamento Económico e Financeiro (PAEF), teve aumentos significativos na ordem dos 6 pontos percentuais na sua taxa normal. Perante isto, existem impactos a serem analisados e explorados nas mais diversas vertentes económicas.

Este imposto indireto é o mais relevante de todos entre diretos e indiretos em termos de distribuição da receita fiscal. Daí a pertinência em analisá-lo e obter conclusões acerca da sua real eficiência aquando da sua aplicação bem como compreender qual o seu impacto no setor económico e nas finanças públicas e, por fim, verificar se as conclusões a serem retiradas vão ao encontro dos estudos realizados em outros contextos.

1.3. Metodologia utilizada

Neste estudo pretende-se efetuar uma análise de diversas correlações de indicadores recorrendo ao método de investigação positivista, habitualmente identificada como metodologia quantitativa.

O objetivo principal é a interpretação e compreensão de dados previamente existentes com a sua posterior análise estatística e validação comparativamente com outros estudos já existentes.

Portugal Continental e a Região Autónoma da Madeira serão tidos como amostra principal sendo que também se analisarão dados referentes à Região Autónoma dos Açores.

Os dados a analisar estão compreendidos entre os anos de 2005 a 2015 e foram recolhidos em algumas plataformas digitais tais como: INE, DGO, Direção Regional de Estatística da Madeira, Autoridade Tributária e Aduaneira, Banco de Portugal e Direção-Geral do Tesouro e Finanças. Teve-se em conta as diversas execuções orçamentais da RAM, do Estado Português e da RAA nesses mesmos anos.

Finalmente, de modo a se perceber as tendências da UE, serão também analisados dados a recolher do EUROSTAT e da OCDE e efetuadas as devidas analogias.

A incidência da recolha dos dados terá o enfoque nos indicadores da receita total de impostos, no PIB, na receita total de IVA e do consumo.

1.4. Breve descrição da organização da tese

Este estudo encontra-se organizado em cinco capítulos. O primeiro é constituído pela introdução onde são apresentados os objetivos do estudo, a justificação do tema, a metodologia e a estrutura da dissertação.

No segundo capítulo é apresentada a revisão de literatura onde se efetua uma contextualização do IVA desde a sua origem e implementação em Portugal e na União Europeia. São referenciados os contextos específicos das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores e enquadra-se o IVA em matéria de evolução, eficiência e tendências no decorrer dos anos.

A metodologia é apresentada no terceiro capítulo sendo composta primeiramente por uma resumida identificação do método utilizado no tratamento de dados, em segundo lugar pelo método de recolha de dados e amostra, em terceiro lugar identificam-se as variáveis utilizadas, e por último identificam-se os indicadores, uns que advêm da conjugação de algumas variáveis e outros já previamente existentes e utilizados para a obtenção de rácios de eficiência.

No quarto capítulo é apresentado o desenvolvimento do estudo empírico sendo que o mesmo se divide em 2 partes: a primeira em que se efetua uma análise dos dados referentes à evolução do IVA na RAM em analogia com Portugal Continental e com a RAA e onde também se referenciam alguns fatores influenciadores; na segunda parte são analisados os dados respeitantes à eficiência e performance do IVA na RAM com as mesmas analogias.

No quinto e último capítulo apresentam-se as conclusões da investigação, as limitações da mesma sendo e por fim indicadas algumas sugestões para investigações futuras.

CAPÍTULO 2 – Revisão de literatura

A capacidade de geração de receitas é o maior desafio que qualquer país encara e essa capacidade é determinante para a obtenção de recursos financeiros que potenciem o seu próprio crescimento e desenvolvimento. O IVA é, então, comprovado pelos mais diversos indicadores apresentados pelo EUROSTAT, INE e pela OCDE e, entre outros, uma das principais formas de obtenção de receitas.

Posto isto, de forma a compreender-se este imposto, de seguida e de acordo com a literatura, faz-se uma explicação do que é o IVA, qual a sua origem, de que forma foi efetuada a sua implementação, introduz-se o contexto nacional e regional, sendo estes dois últimos importantes para o desenvolvimento do estudo. Há ainda que enquadrar os indicadores de evolução e eficiência usados para o estudo que se apresentam nos últimos dois pontos.

2.1. A origem do IVA e a sua implementação

2.1.1. Uma breve introdução ao IVA

Erero (2015) referenciando SARS (2014) identifica o IVA como uma fonte substancial de receita para o estado. Obriga as organizações¹ a identificarem e registarem todas as transações sujeitas a cobrança de IVA como também lhes delega o apuramento do imposto pelos bens fornecidos e pelos serviços prestados. O mecanismo de cobrança, recolha e pagamento de IVA ao Estado baseia-se na autoavaliação, que permite a uma organização determinar a sua obrigação ou o valor a reembolsar de imposto. Adota um método subtrativo ou de entrada de crédito, que permite às organizações (fornecedoras de bens ou serviços) deduzir o IVA incidido sobre as despesas de âmbito comercial (IVA suportado) do IVA cobrado sobre os bens fornecidos e os serviços prestados pela organização (IVA liquidado). O comerciante pode deduzir o IVA pago durante as fases anteriores da cadeia de produção e de distribuição, isto é, o peso do IVA incumbe ao consumidor final mantendo simultaneamente a neutralidade na cadeia comercial.

Na União Europeia (UE) o imposto sobre o valor acrescentado ou o IVA, é referido como um imposto geral que incide sobre o consumo com base no valor acrescentado dos bens e serviços. É aplicado à maioria dos bens e serviços que são adquiridos e vendidos para usufruto ou consumo na UE. Portanto, os produtos exportados ou os serviços que são

¹ Vendedoras ou fornecedoras a atuarem enquanto agentes de representação do Estado.

fornecidos a clientes fora do espaço europeu não estão normalmente sujeitos a IVA. Por outro lado, as importações são tributadas para que o sistema se mantenha equitativo para as empresas da EU. Deste modo as mesmas podem concorrer condições de igualdade no mercado europeu com os fornecedores/prestadores situados fora da zona Euro.

O IVA, como já anteriormente referido, é um imposto geral que é aplicado, salvo algumas exceções, a todos os atos comerciais em que estejam envolvidos produção e distribuição de bens e prestação de serviços; porém, se o volume de negócios anual de um determinado prestador de bens ou serviços não ultrapassar um certo limite (valor máximo), que irá diferir de Estado-Membro para Estado-Membro, o prestador não terá a obrigatoriedade de efetuar a cobrança de IVA nas suas vendas por ser um imposto sobre o consumo na medida em que é suportado na sua última etapa pelo consumidor final não representando um ónus sobre as empresas e sendo, por isso, cobrado através de uma percentagem sobre o preço significando, deste modo, que em cada fase da cadeia de produção e distribuição é verificável a carga fiscal incidida. O sistema de pagamentos, por sua vez, é efetuado de forma parcial em que os sujeitos passivos (empresas registadas e sem o regime de isenção IVA) deduzem o IVA que foram coletando por vendas a outros sujeitos passivos no âmbito e para as suas atividades comerciais sendo, desta forma, um mecanismo que garante a existência de neutralidade no imposto havendo, assim, uma independência relativamente à quantidade de transações envolvidas. Por fim, o imposto é pago às autoridades fiscais de cada Estado- Membro pelo sujeito passivo, que transacionou o bem ou prestou o serviço, mas que havia efetivamente sido pago pelo sujeito que adquiriu como parte integrante do preço fazendo com que este imposto seja um imposto indireto (*European Commission, 2017*).

De uma forma resumida atendendo ao anteriormente explanado, Amorim (2015) identifica o IVA como um imposto sobre o consumo que é plurifásico e não cumulativo pelo que está presente em todas as fases da cadeia de produção e distribuição sendo o seu valor liquidado de forma fracionada durante todas as fases desse circuito económico pelos mais diversos intervenientes através do método do crédito do imposto.

2.1.2. A origem do IVA

Originariamente foi o empresário alemão Wilhelm von Siemens que, em 1920, teve a ideia do imposto sobre o valor acrescentado. Posteriormente, no início da década de 50, Maurice Lauré, à data diretor adjunto das autoridades fiscais francesas, foi quem desenvolveu a ideia e concebeu o sistema (Blechová et al., 2013).

Após o final da Segunda Guerra Mundial, o governo francês, debatendo-se para recompor a sua economia, decidiu arriscar a aplicação de uma medida singular, descendo o imposto sobre o volume de negócios que à data era suportado por uma seleção de empresas exportadoras de bens. Com isto pretendia-se que o aumento das exportações, suportado numa maior competitividade e maior eficiência, contrabalançasse o custo inicial da perda de receitas. O resultado foi positivo e posteriormente a medida foi estendida a outras transações. Já na década de 1960 foram postos em prática planos para modificar todo o sistema de imposto sobre o volume de negócios para um em que o imposto sobre ele fosse distribuído por todas as fases da cadeia de produção até à sua chegada ao consumidor final, alterando assim um ineficiente sistema de imposto sobre o mesmo para um imposto que incidiria essencialmente sobre a produção e as vendas e seria refletido no consumo final tornando, deste modo, este imposto mais eficiente e justo. Assim se encaminharia não, só a França como a Europa para o imposto sobre o valor acrescentado (de La Feria, 2013).

2.1.3. Implementação do IVA na União Europeia

Na altura em que a Comunidade Europeia foi criada, os seis países pertencentes à sua formação original (França, Itália, Alemanha Ocidental, Holanda, Bélgica e Luxemburgo) funcionavam com diferentes sistemas de impostos indiretos sendo que a maioria utilizava impostos em cascada². Como consequência, haveria sempre o risco dos países da UE subsidiarem deliberadamente ou acidentalmente as suas exportações através de uma valorização excessiva dos impostos reembolsáveis em caso de exportação.

Era evidente que para haver um mercado único eficiente na Europa teria de se agilizar um sistema de imposto sobre o volume de negócios neutro e transparente. Era necessário garantir a neutralidade fiscal de modo a permitir que o valor exato de imposto fosse abatido na fase de exportação. Neste novo imposto teria de haver a certeza de que as exportações seriam transparentes e isentas de impostos (*European Commission*, 2017).

O estabelecimento do IVA na então Comunidade Económica Europeia (CEE) aconteceu em 1967, através da aprovação das Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE (designadas “Primeira Diretiva IVA” e “Segunda Diretiva IVA”), ambas do Conselho das Comunidades Europeias e datadas de 11 de Abril (Amorim, 2015).

² Impostos distribuídos por múltiplas etapas e que eram imputados ao valor real de produção em cada fase do circuito produtivo, isto impossibilitava a determinação de um valor real de imposto efetivo a ser imputado ao preço final de um determinado produto.

O sistema de IVA na UE rege-se por dois princípios básicos. Designadamente o IVA é um imposto geral sobre o consumo e com o princípio da neutralidade fiscal. O mesmo baseia-se em iguais princípios-chave aquando da sua implementação nos anos 60 tendo sido estabelecidos pelo Tribunal como princípios fundamentais do sistema durante um período alargado de tempo estando vigente já há mais de cinco décadas (de La Feria, 2015).

2.1.4. As taxas de IVA em vigor na União Europeia

De acordo com as Diretivas da UE, a taxa base do IVA, até 31 de dezembro de 2015, não deverá ser inferior a 15% (2010/88/EU) e qualquer Estado-Membro pode aplicar taxas reduzidas desde que não sejam inferiores a 5% (2006/112/EC de 28 de novembro de 2006 alterada pela 2009/47/EC de 5 de maio de 2009). Os países poderão igualmente introduzir taxas reduzidas em alguns tipos de alimentos, abastecimento de água, produtos farmacêuticos, equipamentos médicos, transportes, alojamento entre outros. Alguns países, por inerência das suas especificidades, estão autorizados a usar taxas especiais inferiores ao limite mínimo estabelecido para as taxas reduzidas; até poderão aplicar, se assim convier, uma taxa de 0%. A exemplo disso, na França, alguns dos produtos fornecidos à Córsega são taxados a 2,10% e, na Finlândia, as Ilhas Aland, na Itália, Livigno, na Alemanha, a Ilha de Heligolândia estão isentos de IVA. Inclusivamente existe um Comité para o IVA (*VAT Committee*) que providencia consultoria a qualquer país decidindo se existe base de suporte para validação dessas exceções (São Martinho, 2015). Nos próximos anos estão previstas alterações à Diretiva sendo que uma das medidas visa a reforma modernização das taxas de IVA sendo disso exemplo as propostas de atualização e flexibilização da lista de bens e serviços que podem beneficiar da atribuição do limite mínimo da taxa normal ou então a abolição dessa mesma lista. O objetivo é claro e o que é pretendido é um “espaço único” do IVA na União Europeia (*European Commission*, 2016).

De seguida, na Tabela 1, apresentam-se as taxas de IVA atualmente aplicadas na EU-28.

Estados Membros	Taxa Super Reduzida	Taxa Reduzida	Taxa Normal	Taxa de Estacionamento
Bélgica	-	6 / 12	21	12
Bulgária	-	9	20	-
República Checa	-	10 / 15	21	-
Dinamarca	-	-	25	-
Alemanha	-	7	19	-
Estónia	-	9	20	-
Irlanda	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Grécia	-	6 / 13	24	-
Espanha	4	10	21	-

Análise à Evolução do IVA na RAM

França	2,1	5,5 / 10	20	-
Croácia	-	5 / 13	25	-
Itália	4	5 / 10	22	-
Chipre	-	5 / 9	19	-
Letónia	-	12	21	-
Lituânia	-	5 / 9	21	-
Luxemburgo	3	8	17	14
Hungria	-	5 / 18	27	-
Malta	-	5 / 7	18	-
Holanda	-	6	21	-
Áustria	-	10 / 13	20	13
Polónia	-	5 / 8	23	-
Portugal	-	6 / 13	23	13
Roménia	-	5 / 9	19	-
Eslovénia	-	9,5	22	-
Eslováquia	-	10	20	-
Finlândia	-	10 / 14	24	-
Suécia	-	6 / 12	25	-
Reino Unido	-	5	20	-

Fonte e dados: Comissão Europeia

Tabela 1 – Lista das taxas de IVA aplicadas nos Estados Membros em 2017 (em %)

2.1.5. Implementação do IVA em Portugal

O IVA foi introduzido em Portugal a 1 de Janeiro de 1986. O seu regime legal foi baseado na Diretiva 77/388/EEC do Conselho Europeu (comumente designada como “Sexta Diretiva”), de 17 de Maio de 1977, que estabelece o sistema comum de IVA em vigor nos Estados-Membros da EU (*Portuguese Tax System*, 2009).

Amorim (2015) refere ainda que a legislação que o vincula está inscrita no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) aprovado pelo Decreto-lei n.º 394-B/84 de 26 de dezembro de 1984 (e subsequentes alterações). Existe ainda o Regime do IVA na Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-lei n.º 290/92 de 28 de dezembro de 1992 (e subsequentes alterações) bem como outras leis complementares de natureza específica.

A implementação do IVA em Portugal surgiu num contexto de reformas da taxaço de bens e serviços. Refira-se que esta alteração ocorreu ainda antes de ser exigida enquanto condição de adesão a Estado-Membro da Comunidade Europeia.

O IVA substituiu o imposto sobre as transações e diversos outros impostos indiretos ajudando a que fosse possível alcançar um aumento de receitas pela ampliação da base tributável e pela diminuição da evasão e fraude fiscal (Braz & Cunha, 2009).

2.1.6. IVA no contexto da Região Autónoma da Madeira

O IVA no contexto regional é indissociável do estatuto que essa determinada região possa ter em termos de autonomia. A Região Autónoma da Madeira não é exceção, sendo que

a sua autonomia político-administrativa se encontra reconhecida desde 1976 e inserida, desde então, na Constituição da República Portuguesa (CRP).

“Constituição da República Portuguesa

Texto originário da Constituição, aprovada em 2 de Abril de 1976

Artigo 6º

(...)

2. Os arquipélagos das Açores e da Madeira constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos próprios.”

É incontestável que a autonomia político-administrativa esteve sempre na linha da frente das ambições mais aclamadas no decorrer do tempo, mas só após o fim da ditadura em 1974 e com a estabilização da democracia se encontrou um espaço para o desenvolvimento e enraizamento da autonomia e só em 1976 é que pela primeira vez se constituiu órgãos de governo próprio na RAM: o Governo Regional e a Assembleia Legislativa da Madeira (Carita, 2006).

Vieira (2016) refere que os poderes em matéria tributária foram acrescidos com a revisão constitucional de 1982 sendo que a partir dessa revisão as regiões autónomas tanto da Madeira como dos Açores passaram a usufruir das receitas cobradas. O mesmo refere que posteriormente a Lei n.º 9/87, de 26 de março, capacitou ambas as regiões do exercício de poder tributário próprio.

Com a introdução do IVA, em 1986, a RAM e decorrente da referida lei, passou a dispor de capacidade para adequar o IVA “à sua realidade e às necessidades do seu desenvolvimento económico e social”, exercendo para tal o poder que lhe foi conferido como também passará a dispor das receitas que lhe são atribuídas (Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro). Consagrado igualmente no artigo 227^{o3} da CRP.

Já em 2005 através do Decreto-Lei n.º 18/2005 de 18 de janeiro, reforça-se a autonomia descentralizando os serviços tributários e transferindo para a alçada das Regiões Autónomas todas essas funções inerentes como pode ser observado seguidamente:

“O regime político-administrativo próprio das Regiões Autónomas, consagrado no artigo 225.º da Constituição da República Portuguesa e desenvolvido no Estatuto Político-Administrativo das Regiões Autónomas, determina a transferência para as Regiões Autónomas de todas as funções e correspondentes serviços cuja descentralização

³ 1. As regiões autónomas são pessoas coletivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respetivos estatutos: (...) i) Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da AR; (...)

permita corresponder melhor aos interesses das respetivas populações, sem contender no entanto com o princípio da unidade e com a soberania do Estado.”

De referenciar ainda a Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que aprovou a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, onde constam, nomeadamente no artigo 56^{o4}, todas as competências tributárias e poderes que daí advêm.

Com a adesão de Portugal à UE acautelou-se que a Madeira e os Açores poderiam beneficiar de taxas de IVA inferiores às aplicadas em Portugal Continental. O disposto encontra-se inscrito da Sexta Diretiva do IVA.

2.2. Evolução e tendências globais do IVA

Foi já em meados dos anos 80 que o IVA (também conhecido como GST (*Goods and Services Tax*) – imposto sobre produtos e serviços) se tornou no principal imposto sobre o consumo quer na sua vertente geográfica como na perspetiva de obtenção de receitas. Foi essencialmente criado com o intuito da neutralidade implícito nos processos de produção e de transações internacionais e com a incidência do imposto a fazer-se sentir apenas no consumidor final. Devido a estas características uma grande diversidade de países centrou as suas políticas e estratégias de consolidação fiscal em torno do IVA em detrimento de outros impostos com objetivos claros de aumento de receitas, principalmente na fase da pós-crise financeira e económica que se alastrou de forma global (Keen, 2013). Amorim (2015), referenciando dados da OCDE, aponta que no período anterior à crise de 2008 apenas um país da UE havia aumentado a sua taxa normal de IVA e que foram necessários apenas dois anos decorrentes da mesma para 13 dos 27 países membros sentirem a necessidade de a aumentarem.

Estas duas últimas décadas forçaram uma série de países em vias de desenvolvimento à introdução do IVA em substituição de outros impostos comerciais que haviam perdido a

⁴ 1 - Os órgãos regionais têm competências tributárias de natureza normativa e administrativa, a exercer nos termos dos números seguintes.

2 - A competência legislativa regional, em matéria fiscal, é exercida pelas Assembleias Legislativas das regiões autónomas, mediante decreto legislativo, e compreende os seguintes poderes:

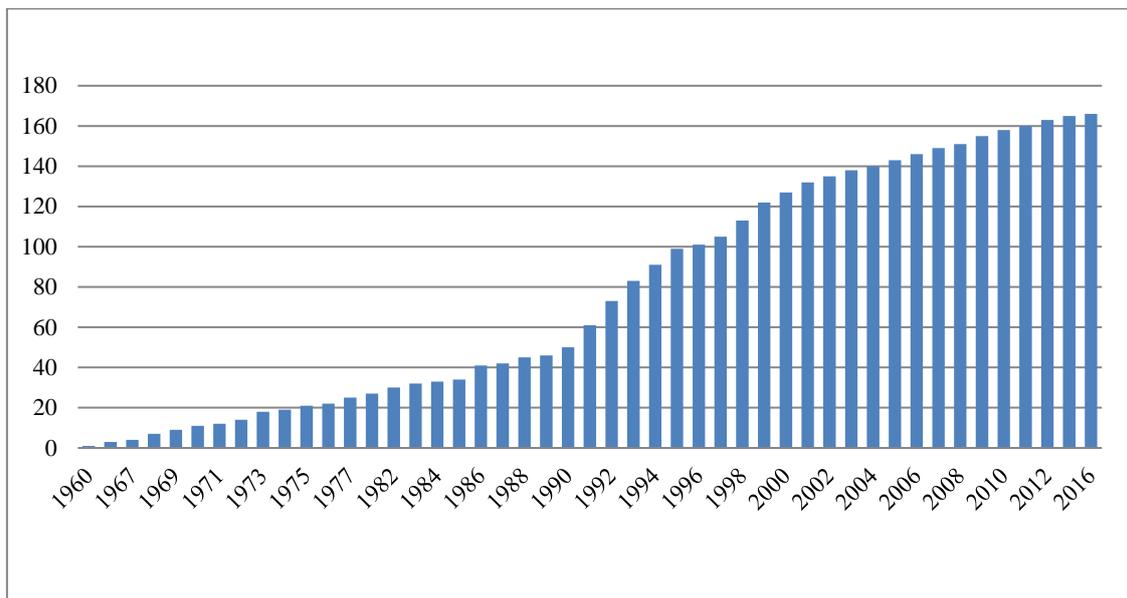
- a) O poder de criar e regular impostos, vigentes apenas nas regiões autónomas respetivas, definindo a respetiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, nos termos da presente lei;
- b) O poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, dentro dos limites fixados na lei e nos termos dos artigos seguintes.

3 - As competências normativas e administrativas a que se referem os números anteriores são exercidas nos termos dos capítulos ii e iii do presente título, sem prejuízo da coordenação entre as autoridades fiscais nacional e regionais competentes previstas no artigo 15.º

Análise à Evolução do IVA na RAM

sua capacidade de obtenção de receitas fruto da globalização e liberalização do comércio. Daí que, atualmente, cerca de 166 países tenham implementado um sistema de IVA (ver gráfico 1), sendo que dos 35 países membros da OCDE apenas os Estados Unidos da América não o tenha feito; de uma forma generalizada, alguns Estados aplicam uma espécie de imposto sobre as vendas a retalho. Os números indicam que o IVA proporciona um aumento das receitas fiscais, quer nos países da OCDE quer nos restantes a nível mundial, em cerca de 1/5 do seu total (OCDE, 2016).

De acordo com Tim Gillis, diretor da KPMG *Global Indirect Tax Services*, a introdução de um regime de IVA nos Estados do Golfo fará com que a adoção global do IVA esteja efetivamente concluída (com a exceção dos Estados Unidos da América). “*O IVA expandiu-se pelo mundo*”, diz ele. “*Está agora em mais de 160 países e, na sua maioria, observa-se um padrão onde a taxa começa reduzida e é gradualmente aumentada para se estabelecer um intervalo entre 13 e 25 por cento.*” Tim Gillis encara o intervalo de 15 a 20 por cento como a taxa ótima para o IVA. Superior ao valor referido, os países arriscam-se a desenvolver economia paralela. Por outro lado, com valores abaixo, o imposto não gera receita suficiente para satisfazer as necessidades governamentais.



Fonte de dados: OCDE

Gráfico 1 – Países com um sistema de IVA (1960 a 2016)

É assim natural que a maioria dos países com longa experiência de aplicação do IVA tenham estabelecido taxas entre os 15 e 20 por cento; isto aplica-se à maioria dos países europeus. (KPMG 2015 *Global Tax Rate Survey*, p. 7, 2015)

No entanto, a taxa média normal de IVA dos 22 países da OCDE que atualmente são membros da UE (21,7%) é significativamente superior à média da OCDE (19,2%). Os

Estados-Membros da UE estão sujeitos às regras comuns referentes às taxas de IVA (Directiva IVA 2016/112 / CE) (OECD *Consumption Tax Trends*, p. 69, 2016).

Por fim, refira-se que a tendência do aumento do IVA, nas suas taxas normais nos países da UE, que se manteve até o ano de 2014, começou agora a desvanecer-se. Desde esse ano apenas dois países ajustaram a sua taxa normal (Luxemburgo e Roménia) (*European Commission*, p. 23, 2016).

2.2.1. Evolução do IVA em Portugal

Como já anteriormente referido, o IVA foi implantado em Portugal em 1986. Nesse mesmo ano, Portugal, tornou-se membro da União Europeia. Desde então, as receitas provenientes do IVA têm sucessivamente vindo a aumentar, sendo atualmente a maior e mais importante fonte de receita do governo Português (Silva, 2016).

Inicialmente o IVA era composto por quatro taxas: 0%, 8% (taxa reduzida), 16% (taxa normal) e 30% (taxa agravada). Para além disto havia ainda alguns bens e serviços, tais como os serviços médicos, que beneficiavam de uma isenção do IVA. De forma a evitar que a introdução do IVA pudesse afetar negativamente os rendimentos das famílias optou-se pela não adoção de uma única taxa. Desde então as taxas de IVA foram sucessivamente alteradas com o principal objetivo centrado no aumento de receitas, procurando, não só, ir ao encontro de decisões provenientes do espaço europeu como também para potenciar o crescimento e competitividade de alguns setores-chave da economia nacional. Na atualidade estão a ser praticadas três taxas: 6% (taxa reduzida), Lista I do CIVA, onde se incluem os produtos alimentares tais como os cereais, as carnes, os peixes, os lacticínios, as frutas e legumes, entre outros; 13% (taxa intermédia), Lista II do CIVA, onde se incluem os produtos para alimentação humana como as conservas, os vinhos, águas minerais, entre outros e 23% (taxa normal) para os restantes produtos não incluídos na Lista I e II do CIVA. Desde 2005 a taxa normal aumentou de 19% para 21% (julho desse mesmo ano), em meados de 2008 houve uma redução para 20% sendo repostos para 21% no ano seguinte e, finalmente, para 23% em janeiro de 2011. É possível constatar que o aumento de 2% verificado em 2011 do IVA fez com que Portugal atingisse o seu maior valor de IVA na sua história mais recente. Registavam-se apenas duas reduções da taxa do IVA no decorrer das últimas décadas. Os aumentos, esses, aconteceram por seis ocasiões. Saliente-se que os aumentos do IVA, desde 2005, foram, em todos os casos, aplicados em contextos de programas fiscais com vista a combater o défice excessivo das administrações públicas.

Análise à Evolução do IVA na RAM

Dados do Eurostat (2017), apresentados na Tabela 2, demonstram a representatividade do IVA no PIB reforçando a ideia de que este imposto é uma das principais fontes de receitas. Tal como ilustrado, em 2015, as receitas de IVA em Portugal representam 8,6% do PIB fazendo deste valor o décimo maior entre os Estados-Membros. O resultado está suportado por dois fatores determinantes: os valores elevados do consumo privado representando, em 2015, 83,8% do PIB, estando claramente acima da média europeia (76,8%) e também por Portugal apresentar uma taxa normal de IVA acima da média europeia (Portugal tem a 4.^a maior taxa normal de IVA da UE sendo que a UE apresenta uma taxa normal média de 21% baixando para 20% se só tivermos em consideração os países do espaço monetário único). Com suporte nos mesmos dados o Banco de Portugal (2017) sintomatiza que os aumentos da receita de IVA decorrem essencialmente das alterações das taxas como também das medidas de nível estrutural aplicadas à economia e, principalmente, das reformas implementadas que visam à melhoria da eficácia da administração fiscal.

Estados Membros	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Croácia	12	11,9	11,8	11,2	11,6	11,3	12,3	12,7	12,5	13
Sérvia	11,2	11,2	10,7	10,3	10,4	10	10,4	9,7	10,4	10,2
Hungria	7,5	7,9	7,6	8,3	8,6	8,4	9,2	8,9	9,3	9,7
Dinamarca	9,9	10	9,7	9,7	9,5	9,6	9,6	9,4	9,4	9,4
Estónia	9	8,8	7,8	8,7	8,5	8,2	8,4	8,2	8,7	9,2
Finlândia	8,4	8,2	8,1	8,4	8,3	8,8	9	9,3	9,2	9,1
Suécia	8,5	8,6	8,8	9,1	9,2	9	8,9	9	9	9,1
Bulgária	10,4	9,8	10,4	8,5	8,6	8,1	9	9,3	8,9	9
Chipre	8,7	9,3	9,6	8,3	8,3	7,7	8,1	7,7	8,6	8,6
Portugal	8,3	8,2	8,1	6,8	7,5	8,1	8,3	8,1	8,5	8,6
Eslovénia	8,4	8,3	8,3	7,9	8,1	8,1	8	8,5	8,5	8,3
Islândia	11,1	10,2	8,7	7,6	7,6	7,7	8	7,9	8	8,3
Noruega	7,8	8	7,1	7,7	7,8	7,6	7,5	7,6	7,8	8,2
Roménia	7,9	8	7,8	6,5	7,5	8,6	8,2	8,1	7,6	8,1
Malta	7,6	7,3	7,5	7,4	7,2	7,6	7,5	7,6	7,9	7,8
Letónia	8	7,6	6,3	5,9	6,7	6,8	7,2	7,4	7,6	7,7
Lituânia	7,6	8	7,9	7,3	7,8	7,8	7,6	7,5	7,6	7,7
Áustria	7,4	7,4	7,5	7,7	7,7	7,6	7,7	7,7	7,7	7,7
República Checa	6,1	6,1	6,5	6,6	6,7	6,9	7	7,4	7,4	7,3
Grécia	6,8	7,1	7	6,3	7,1	7,3	7,2	7	7,1	7,3
União Europeia (28 países)	6,7	6,8	6,6	6,4	6,8	6,9	6,9	6,9	7	7
União Europeia (27 países)	6,7	6,8	6,6	6,4	6,7	6,9	6,9	6,9	7	7
União Europeia (25 países)	6,7	6,7	6,6	6,4	6,7	6,9	6,9	6,9	6,9	7
Polónia	8,1	8,2	7,9	7,3	7,6	7,8	7,1	7	7,1	7
União Europeia (15 países)	6,6	6,7	6,5	6,3	6,7	6,8	6,8	6,9	6,9	6,9
França	7,1	7	6,9	6,7	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9	6,9

Análise à Evolução do IVA na RAM

Eslováquia	7,3	6,6	6,7	6,6	6,2	6,7	6	6,3	6,6	6,9
Reino Unido	6	6	5,9	5,3	6,1	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9
Zona Euro (19 países)	6,6	6,7	6,5	6,4	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Zona Euro (18 países)	6,6	6,7	6,5	6,4	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Zona Euro (17 países)	6,6	6,7	6,5	6,4	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Zona Euro (16 países)	6,6	6,7	6,5	6,3	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Zona Euro (15 países)	6,6	6,7	6,5	6,3	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Zona Euro (13 países)	6,6	6,7	6,5	6,3	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Zona Euro (12 países)	6,6	6,7	6,5	6,3	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Zona Euro (11 países)	6,6	6,7	6,5	6,3	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8
Luxemburgo	5,7	6,1	6,2	6,8	6,4	6,7	7,2	7,4	7,6	6,8
Bélgica	6,9	6,9	6,8	6,8	6,9	6,9	6,9	7	6,9	6,7
Holanda	6,9	7	6,8	6,5	6,8	6,5	6,5	6,5	6,4	6,6
Espanha	6,3	5,9	5	3,9	5,4	5,3	5,5	6,1	6,3	6,5
Itália	6	5,9	5,7	5,5	6,1	6	6	5,9	6	6,2
Irlanda	7,4	7,3	7	6,1	6	5,6	5,8	5,8	6	4,7
Suíça	3,5	3,4	3,4	3,4	3,4	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5

Fonte de dados: EUROSTAT

Tabela 2 – Receita de IVA em percentagem do PIB (em %)

2.2.2. Orçamento do Estado 2017

O Orçamento do Estado para 2017 apresenta poucas alterações no que concerne ao IVA. Em termos de receitas fiscais nota-se a previsão da diminuição de um valor a rondar os 175 milhões de euros. De referir que esta diminuição deve-se, em grande medida, à reintrodução da taxa intermédia dos 13% para os serviços de alimentação e bebidas. No ano de 2017, os refrigerantes, néctares, sumos, águas com gás e as bebidas alcoólicas continuarão a não usufruir da aludida taxa; no entanto, existe uma previsão do Governo poder introduzir algumas alterações legislativas no sentido de haver uma maior abrangência da taxa intermédia do IVA e que a mesma possa ser estendida a outras prestações de serviços relacionadas com bebidas. Relativamente ao IVA, saliente-se, ainda a proposta de criação de um sistema que permitirá aos sujeitos passivos auto liquidarem o IVA concernente às importações de bens. Com isto pretende-se eliminar os impactos financeiros relacionados com o pagamento junto das Alfândegas e à sua posterior dedução. Apenas os sujeitos passivos que apresentem uma situação fiscal regularizada, que entreguem as declarações periódicas mensalmente, que as operações praticadas confirmam direito à dedução e que não haja benefício de remissa do pagamento do IVA referente a importações antecedentes poderão usufruir do regime supramencionado. Previa-se que a 1 de setembro de 2017 este regime estivesse em vigor para alguns bens. A abrangência de forma generalizada está prevista para 1 de março de

2018. No OE 2017 foram incluídas alterações nos prazos limite de obrigação de comunicação dos elementos das faturas emitidas à Autoridade Tributária por parte dos sujeitos passivos. Desde o início de 2017 que a comunicação à AT passou a ser efetuada até ao dia 20 do mês seguinte ao da emissão da fatura ao invés do dia 25 até então praticado (OE, 2017).

2.2.3. Evolução do IVA na RAM

Em 1996, o então governo da República Portuguesa, aproveitando a Sexta Diretiva do IVA, optou por adotar uma taxa normal de 12% para a RAM, sendo esta inscrita no CIVA através da publicação da Lei n.º 91/96. Já em junho de 2002 procedeu-se a um aumento “temporário” da referida taxa para os 13%. Em janeiro de 2001 o conselho da ECOFIN da UE aprovou uma emenda à Sexta Diretiva do IVA, onde se providenciou um comprometimento dos Estados-Membros em evitar que houvesse diferenças substanciais entre as taxas reduzidas e as taxas normais, sendo que esse desvio não poderia ser superior a 10%. Com isto pretendia-se evitar a tendência de dispersão das taxas não potenciando os desequilíbrios estruturais e distorções concorrenciais que daí poderiam advir para a Comunidade. Contudo, esta alteração não influenciou a situação favorecida da RAM em matéria de taxas de IVA, decisão fundamental para o futuro da RAM, isto porque, a UE pretendia aplicar o IVA às transações de produtos digitais originários de países terceiros e a RAM poderia ser uma porta de entrada com os seus favoráveis benefícios fiscais. Para além da RAM existem outros territórios que dispõem de condições favoráveis e até de isenções relativas ao IVA, como a Ilha de Man, que formalmente não faz parte da UE mas que pertence ao mercado único. Há ainda Gibraltar onde não há aplicação do IVA (Lowtax, 2017).

No ano de 2005, com a aprovação do Orçamento do Estado, introduziram-se alterações ao mecanismo da capitação⁵ implícito na atribuição da receita de IVA às regiões autónomas; esta alteração provocou um aumento da receita relativa a este imposto na ordem dos 6,9%. Já em 2007 a atribuição de receitas deixou de ser efetuada através do modelo de capitação provocando um efeito inverso à alteração de 2005. Estimou-se uma perda de receita da RAM na ordem dos 22,5 milhões de euros (Vieira, 2016). Atualmente o modelo de atribuição da receita de IVA às Regiões Autónomas está regulamentada pela Portaria 77-A/2014 de 31 de março.

⁵ O mecanismo de capitação é um método de apuramento e atribuição da receita do IVA calculado com base na percentagem de habitantes (capitação) de uma região relativamente à população total portuguesa.

A maior alteração na RAM em matéria de IVA aconteceu em 2012 já no decorrer do programa de assistência financeira ao país e consequente extensão às Regiões Autónomas. A RAM numa situação mais deficitária comparativamente à RAA obrigou-se, através do “Programa de Ajustamento Económico e Financeiro” (PAEF), a efetuar alterações significativas às taxas de IVA até então aplicadas. No ponto 30) do PAEF, ponto relativo às receitas fiscais, a RAM comprometeu-se a reduzir o diferencial das taxas aplicáveis de IVA existente entre a Região e o Continente para cerca de 1%, medida essa que entraria em vigor a 1 de abril de 2012 e que perdurou até à presente data. Com isto, a RAM aplicou o maior aumento de taxas do IVA alguma vez registado no País passando a dispor de uma taxa reduzida de 5%, uma taxa intermédia de 12% e uma taxa normal de 22% (PAEF, 2012).

2.2.4. Harmonização fiscal como elemento chave de integração e o futuro

De acordo com Rodríguez & García (2002) a harmonização fiscal é um elemento-chave no processo de integração pois elimina possíveis distorções tributárias e uniformiza os diversos sistemas fiscais. Foi devido a isto que, desde o seu surgimento em 1954, o IVA rapidamente se disseminou pelos países da UE.

Para os países da UE o IVA, em referência a receitas fiscais, é uma das fontes mais relevantes (Pomeranz, 2015). No decorrer da recente crise financeira a importância deste imposto cresceu exponencialmente. Mesmo sendo o imposto mais harmonizado da UE ainda existem diferenças significativas entre os Estados-Membros na sua estrutura base. Estas diferem principalmente ao nível do número de taxas, na extensão e regras da sua aplicabilidade (Adamczyk, 2015).

Para Blechová et al. (2013) O IVA, na UE, é o imposto mais harmonizado devido à implementação do mercado interno único. Contudo, e como também Adamczyk (2015) refere, as diferenças entre os Estados-Membros mantêm-se. Não só a tentativa de unificação das taxas foi um falhanço como os Estados não limitaram o número de taxas existentes durante o período transicional estabelecido.

Recentemente, a Comissão Europeia, através do “Plano de Ação sobre o IVA "Rumo a um espaço único do IVA na UE"”, reforçou a sua intenção de harmonização fiscal, intuito sempre presente desde a criação das primeiras diretivas do IVA (n.ºs 67/227/CEE e 67/228/CEE, de 11-04-1967, JO n.º L 71, de 14-03-1967 - “primeiras diretivas IVA”), e apresentou um conjunto de medidas consideradas urgentes tais como:

“i) simplificação e redução dos custos de conformidade para as empresas (especialmente para o comércio eletrónico e as PME); ii) medidas urgentes para combater a fraude ao IVA (melhoria das administrações fiscais e da cooperação administrativa); iii) medidas de médio prazo para combater a fraude ao IVA e rumo a seguir para um regime definitivo do IVA; iv) taxas de IVA.” É de sublinhar que o Conselho da União Europeia (ECOFIN), no mesmo relatório, reconhece a necessidade de *“se alcançar um espaço único do IVA na UE”* (Conselho da União Europeia, pp. 1-2, 2016).

No atual contexto da União Europeia a harmonização fiscal requer algumas cautelas, tendo a mesma de ser pretendida e gradualmente aplicada. Assim, terão de ser estabelecidos critérios durante um espaço temporal de modo a que se possa avançar com a referida harmonização. Para alguns países da União Europeia, a harmonização poderá não ser a opção mais atrativa, pois requererá um maior controlo e cooperação entre governos podendo conduzir à redefinição das políticas de incentivos à despesa (Garcia, Pabsdorf & Mihi-Ramirez, 2013).

Em Portugal, fruto da necessidade de ter de cumprir com o procedimento por défices excessivos (PDE) da UE aliado à agravante do país ter sido intervencionado pela “troika” (FMI, Comissão Europeia e BCE) existiram alterações ao regime do IVA indo ao encontro da pretendida harmonização. Na RAM, isso foi por de mais evidente com o aproximar das taxas de IVA aplicadas até Março de 2012 e a partir de Abril de 2012 (passaram de 4/9/16 por cento para 5/12/22 por cento). Ao longo deste tempo, houve também uma clara tentativa de aproximação às pretensões da Comissão Europeia com a adoção de apenas duas taxas de IVA (6 e 23 por cento) com a eliminação da taxa intermédia (16 por cento), medida essa entretanto revertida em 2016.

De modo a se obter um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo na UE, são necessárias medidas políticas adequadas e efetivas de suporte ao desenvolvimento sustentável. Se considerarmos o peso considerável que as receitas fiscais representam na maioria dos países membros da UE (40% do PIB em média na UE28), conclui-se que as máquinas fiscais podem ser uma importante alavanca para auxiliar ou possibilitar o desenvolvimento sustentável. Desta forma, de modo a aprimorar as estratégias com objetivos de melhoria da sustentabilidade dever-se-á conceber sistemas fiscais adequados e harmoniosos (Schratzstaller et al., 2016).

2.3. Eficiência e performance do IVA

Apesar do IVA ser considerado a inovação fiscal mais bem-sucedida da segunda metade do século XX, Bird (citado por Mirrlees, 2010), conclui que, em prática, um sistema de IVA não poderá ser tão bom como poderia ser devido ao seu menor raio de abrangência (base de aplicação). A estrutura das taxas aplicadas não se podem considerar ótimas bem como a eficiência das administrações fiscais estarem longe de serem as ideais (Mirrlees, 2010). Deparando-se com o dilema de se ter de escolher entre o princípio da eficiência (flutuabilidade) e o princípio da equidade, muitos países decidiram optar por um *trade-off*, ou seja, escolher um em detrimento do outro sabendo de antemão que se perderia uma qualidade ou aspeto ganhando em troca outra qualidade ou outro aspeto. Neste caso optou-se por abdicar de uma maior eficiência do IVA para beneficiar uma melhor redistribuição dos efeitos do imposto com o sistema de múltiplas taxas. Estudos da OCDE (2010) demonstraram que a introdução de um sistema de IVA com diversas taxas, principalmente em países em vias de desenvolvimento, pode ser justificada por princípios redistributivos, uma vez que estes países têm instrumentos orçamentais mais limitados; por outro lado, as administrações fiscais destes países tendem a não ser capazes de administrar de uma forma eficiente as diversas taxas como também não têm a necessária capacidade de combater as fraudes fiscais que daí podem advir (Antić, 2014).

Blechová et al. (2013), afirmam que a execução eficaz do IVA, de um modo geral, depende de três fatores: as características estruturais do imposto (i.e., taxas, isenções, regras e limites); a eficácia da administração fiscal e o cumprimento pelos contribuintes. Os mesmos afirmam que a interação destes três fatores é crucial.

Estudos da OCDE, do FMI e da UE desenvolveram diversos critérios de modo a avaliar a eficiência dos sistemas de IVA tais como o *VAT productivity ratio* e o *VAT revenue ratio* também conhecido pelo FMI como *C-Efficiency* (Antić, 2014).

Para Alvarez (2014), estes são os indicadores mais comumente utilizados nos mais diversos estudos de análise à performance e eficiência do IVA. Como a mesma afirma, estes indicadores são utilizados essencialmente para: “(i) compreender os fatores determinantes de cumprimento do IVA em diferentes países; (ii) comparar o cumprimento do IVA entre diferentes países; (iii) comparar o cumprimento em matéria de IVA específico de cada país ao longo do tempo; (iv) determinar a taxa de IVA ótima; e (v) avaliar o efeito de modelos de reforma do IVA na fraude ao IVA.”

A avaliação do desempenho do IVA é desafiante. Tradicionalmente tem sido estudada pelo “*efficiency ratio*” ou *VAT productivity ratio*, definido como o rácio resultante da

proporção entre as receitas de IVA sobre PIB dividido pela taxa normal do IVA (expressa em percentagem). Apesar de ser amplamente utilizado como ferramenta de diagnóstico e avaliação do IVA, o “*efficiency ratio*” tem as suas limitações. Particularmente, a avaliação sofre de uma limitação fundamental: um rácio de eficiência “perfeito” de 100% poderia ser atingido através de uma taxa de IVA uniforme por tipo de produto. Contudo, isso é ilusório uma vez que o normativo é direcionado para o tipo de consumo. Esta dificuldade é endereçada com uma abordagem em que o consumo final é tido como referência para a potencial base tributável em detrimento da produção (Bodin et al., 2001). Saliente-se ainda que estudos da OCDE (2016) indicam que um rácio de receitas de imposto sobre o produto da taxa normal de IVA com o consumo agregado, tendo ainda como referência um valor de IVA com taxa uniforme para todo o consumo levaria à obtenção de um “*C-Efficiency*” de 100% pressupondo que todo o imposto devido é arrecadado pela administração fiscal.

O *VAT revenue ratio* (VRR) é considerado como um indicador adequado e a ter em conta na análise da performance do IVA. O VRR mede a diferença entre a receita real de IVA arrecadada com aquela que teoricamente deveria ter sido arrecadada se o IVA fosse aplicado à taxa normal em toda a sua potencial base tributável e também com presunção de que todo o imposto devido é recolhido. O VRR é considerado ótimo quando o seu valor é igual a 1, mas essa situação é meramente teórica e, como anteriormente referido, é baseado no pressuposto de que todos os gastos com o consumo final foram sujeitos a IVA à taxa normal e que o imposto foi todo convenientemente cobrado. Por outro lado, um valor de VRR baixo indica que a base tributável sujeita à taxa normal de IVA é pequena ou então que existe uma significativa falha do Estado na arrecadação do imposto devido (Blechová et al., 2013).

Adamczyk (2015), por sua vez, refere que o VRR está contido de diversas falhas. Como exemplo, o mesmo indica que, para a sua determinação, é presumido que a taxa de todos os bens e serviços à taxa normal não causaria alterações ao volume e padrão de consumo. A segunda lacuna decorre da suposição de que o consumo determinado para as necessidades das contas nacionais coincide de forma exata com a base tributável do IVA. A determinação de uma categoria de consumo apropriada a ser utilizada no seu cálculo também é um problema.

Análises efetuadas por Bodin et al. (2001) citados por Zídková (2014) concluíram que o VRR é mais preciso que o *C-efficiency ratio*, mas muito similar em significado, i.e., inclui não apenas o cumprimento do IVA mas também a sua estrutura. De acordo com Zídková

(2014), com um aumento da taxa de IVA, o VRR aumentava, mas não proporcionalmente, e o VRR também aumentava com uma maior participação em transações internacionais. Um fato interessante encontrado foi a diferença entre as taxas de IVA aplicadas no país: quanto maior a sua diferença, maior era o VRR. Isto era explicado pelas excelentes políticas fiscais e pela aplicação de diferentes taxas de IVA em bens com diferentes intervalos de procura. O estudo também identificou uma relação positiva entre o tempo em que o sistema de IVA estava implementado no país e o VRR. Chegou-se à conclusão que os resultados obtidos poderiam estar relacionados com a experiência acumulada sobre o sistema como também com a abolição de diversas isenções.

Existem diversas formas de potenciar a eficiência associada a um sistema de IVA. Na prática o IVA maioritariamente substituiu um imposto sobre o volume de negócios (incidindo sobre todas as transações) ou um sistema de imposto único sobre as vendas (cobrado no retalho ou em outro nível) (Keen, 2007).

Mas, num outro nível, é possível que o IVA possa ter, na realidade, uma baixa eficiência, pois o mesmo possui diversas fraquezas potenciais. Quando a cadeia do IVA é quebrada, pelas mais diversas razões, e geralmente é-o, ineficiências na produção poderão ser criadas, o que poderia, em princípio, compensar os benefícios de assegurar uma maior receita. O IVA também se provou ser vulnerável aos planos criminosos de grande escala: a “fraude de carrossel”, por exemplo, que explora os acordos para a tributação comercial intracomunitária no espaço da UE (Keen & Smith, 2006).

Como já mencionado anteriormente, a eficiência de um imposto sobre o consumo está intimamente relacionada com a taxa de cumprimento fiscal. A principal característica deste imposto, e consequentemente a sua eficiência fiscal, é a estimativa do intervalo que resulta em consequência do seu não cumprimento, i.e., a sua dependência do desvio que poderá resultar do incumprimento fiscal (Sokolovska & Sokolovskyi 2015).

CAPÍTULO 3 – Metodologia

Neste estudo efetua-se uma análise de diversas correlações de indicadores recorrendo ao método de investigação positivista habitualmente identificada como metodologia quantitativa.

Como menciona Coutinho (2014) a investigação quantitativa tem como foco a análise de “fatos e fenómenos observáveis” e conseqüente medição/avaliação das variáveis que são “passíveis de serem medidas, comparadas e/ou relacionadas no decurso do processo de investigação empírica”.

De uma forma resumida Duarte (2009) esquematiza o processo de investigação positivista da seguinte forma linear: Teoria ► Hipóteses ► Operacionalização ► Amostragem ► Recolha de Dados ► Interpretação dos Dados ► Validação ► Corroboração ou Infirmação de Hipóteses.

Assim sendo, o objetivo principal desta investigação é a interpretação e compreensão da evolução do IVA em Portugal, com enfoque na RAM pelo período de 10 anos (2005 a 2015) recorrendo a dados previamente existentes e publicados. A par disto é também pretendido:

- Comparar as variáveis e indicadores propostos nos pontos seguintes alusivos à RAM face a Portugal Continental e à RAA;
- Compreender se os aumentos das taxas de IVA refletiram-se em aumentos de receitas fiscais e aumento no PIB em proporções idênticas;
- Compreender a conjuntura face aos resultados obtidos;
- Analisar a eficiência e compreender as suas determinantes;
- Compreender a importância de uma boa administração fiscal na cobrança do IVA.

São usadas diversas variáveis e diversos indicadores (descritas/os em pontos seguintes) para a análise e validação comparativamente a outros estudos e publicações já existentes.

3.1. Dados e amostra

A Região Autónoma da Madeira (RAM) é tida como amostra principal sendo que também se analisaram dados referentes a Portugal e à Região Autónoma dos Açores (RAA).

Os dados estudados estão compreendidos entre os anos de 2005 a 2015 e foram recolhidos em plataformas digitais de bases de dados tais como: INE; Direção Regional de Estatística

da Madeira; Autoridade Tributária e Aduaneira; Banco de Portugal; Direção-Geral do Tesouro e Finanças; Direção Regional do Orçamento e Tesouro (DROT); EUROSTAT; OCDE e Comissão Europeia. Foram tidas em conta as diversas execuções orçamentais da RAM, do Estado Português e da RAA nesses mesmos anos.

Finalmente, de modo a perceber-se a tendência da UE, foram também analisados dados relativos aos Estados-Membros e efetuadas as devidas analogias.

3.2. Variáveis

A incidência da recolha dos dados teve o enfoque nas cinco variáveis seguintes:

- Receita total de impostos – a receita total de impostos é a soma das cobranças totais de impostos diretos e indiretos também definido como a receita proveniente da cobrança de impostos sobre o rendimento e lucros, contribuições sociais, impostos cobrados por bens e serviços, impostos sobre a propriedade e outros impostos;
- Receita total de IVA – receita total de imposto proveniente da cobrança de taxas de imposto na transação de bens e serviços. Normalmente representa maior fatia em termos de % dos impostos indiretos inclusive na totalidade dos impostos. Intimamente relacionada com a evolução positiva do PIB;
- Produto Interno Bruto (PIB) – o PIB é um dos principais indicadores de crescimento económico. Engloba o valor monetário de todos os bens e serviços produzidos durante um período de tempo específico. O PIB representa, de certa forma, a dimensão da economia de um determinado País;
- Consumo – o consumo refere-se ao valor agregado dos bens e serviços vendidos em território nacional por empresas nacionais e internacionais a pessoas (exclui-se destas vendas o investimento das empresas e as despesas públicas) num determinado espaço temporal. Por norma o consumo é um dos mais significativos componentes do PIB e por diversas vezes o consumo também é utilizado para medir o desempenho económico dos Países;
- Taxas de IVA – Normal, Intermédia e Reduzida são as três taxas aplicadas em Portugal. As diferentes taxas são aplicadas a diferentes categorias de produtos de bens e serviços tal como está definido pela Código do IVA (CIVA).

3.3. Indicadores

De modo a compreender e analisar as variações das taxas de IVA da RAM ao longo do período pretendido comparativamente a Portugal Continental e RAA conjugaram-se algumas das variáveis independentes mencionadas no ponto anterior, as consideradas como as mais adequadas por alguma literatura, obtendo-se os seguintes indicadores como alvos do estudo:

- **Receita total de impostos vs. PIB**

A receita total de impostos como percentagem do PIB indica a proporção da produção de um País que é coletada pelo Estado através de impostos, i.e., representa a carga fiscal a que um País está sujeito.

Pode ser considerado como um indicador que mede o grau em que o Estado controla os seus recursos económicos.

O indicador é usado para comparar receitas fiscais de ano para ano. Na maioria das vezes, e por ser relacionado com a atividade económica, o rácio deverá se manter relativamente consistente. Essencialmente se o PIB cresce a receita fiscal deverá também crescer.

Durante retrocessos económicos, as receitas fiscais tendem a baixar porque os consumidores à partida perdem poder de compra reduzindo substancialmente as suas despesas. As receitas fiscais tendem a decrescer mais rapidamente do que o PIB.

- **Receita total de IVA vs. PIB**

Essencialmente compara a evolução das receitas de IVA com a evolução do PIB medindo a relação e a proporcionalidade de ambos. Poderá ser usado como um indicador de carga fiscal e de capacidade de tributação.

- **Receita total de IVA vs. Receita total de impostos**

Indica o peso que o IVA tem relativamente a todos os outros impostos. A análise sobre indicador é de mera comparação evolutiva e de proporcionalidade.

- **Taxas de IVA**

Em Portugal são aplicadas 3 tipos de taxas de IVA: normal (23% em Portugal Continental, 22% na RAM e 18% na RAA); intermédia (13% em Portugal Continental, 12% na RAM e 9% na RAA) e reduzida (6% em Portugal Continental, 5% na RAM e 4% na RAA). A taxa normal será tida como base para o estudo pretendido.

Posteriormente efetuou-se um estudo a três indicadores de eficiência do IVA: *Efficiency ratio / VAT productivity* (VP), *C-Efficiency ratio* (CE) e *VAT revenue ratio* (VRR). Na análise e como em todo o estudo foram consideradas as Regiões Autónomas da Madeira e Açores bem como Portugal Continental de uma forma isolada no período alvo do estudo. Com isto pretendeu-se avaliar a eficiência e a performance inerentes à cobrança de receitas do IVA de uma forma separada percebendo se as administrações regionais apresentam rácios similares de eficiência.

Os indicadores apresentam-se da seguinte forma:

- *Efficiency ratio / VAT productivity ratio* (VATp)

O “*VAT productivity ratio*” é simplesmente o rácio das receitas de IVA sobre o PIB a dividir pela taxa normal de IVA. Por outras palavras, este rácio indica os ganhos correspondentes de cada ponto percentual de IVA em percentagem do PIB (por exemplo um rácio de 45% indica que para um aumento de 1 ponto percentual na taxa normal de IVA está associado um aumento de receitas do IVA sobre o PIB correspondente a 0,45 pontos percentuais) (Bird & Gerdrón, 2006).

Quanto mais elevado for o indicador mais eficiente será o sistema de cobrança do IVA (quanto mais ampla for a base tributável menos isenções e derrogações serão aplicadas à taxa normal do IVA).

Para Adamczyk (2015) este indicador possui três vantagens significativas: os dados necessários à sua determinação são de fácil obtenção e estão prontamente disponíveis; é uma referência clara e visível; e pode ser decomposto em diversas formas úteis.

Já Alvarez (2014), referenciando Santos et al. (2009), alerta para as lacunas do indicador que pode ser negativamente influenciado pelas diferentes taxas de IVA como também pelo fato de existirem alguns bens e atividades isentos, há ainda a atribuição determinados benefícios fiscais bem como a não menos importante subsistência da fraude e evasão fiscal.

Este indicador é calculado pela seguinte fórmula:

$$VATp = (IVA/PIB) / \textit{taxa normal IVA} \text{ (I)}$$

- *C-Efficiency ratio* (CER)

É considerado o indicador mais fidedigno por causa da sua base de tributação estar relacionada com o consumo interno em detrimento da produção interna.

Pode ser calculado da seguinte forma:

$$CER = ((IVA/consumo) \times 100 / \textit{taxa normal IVA}) \times 100 \text{ (II)}$$

Um sistema de IVA em que o seu consumo é todo tributado a uma taxa uniforme obterá um CER de 100%. Um valor de rácio diferente desse valor indica que existem variações na taxa de imposto única, ou seja, indica a existência de taxas reduzidas e de isenções ou então poderá indiciar a existência de uma administração fiscal ineficiente. O rácio supramencionado não só se refere à estrutura das taxas e IVA como também reflete o nível de cumprimento do IVA (Keen & Smith, 2007).

- *VAT revenue ratio* (VRR)

O objetivo do VRR é providenciar uma medida comparativa da capacidade que um País tem de potenciar eficazmente a sua base tributária de IVA.

O VRR mede a diferença que existe entre a receita de IVA realmente cobrada e aquela que teoricamente seria possível cobrar se fosse aplicada à taxa normal de uma forma universal num chamado sistema de IVA “puro” e em que toda a receita era arrecadada.

Pode ser calculado da seguinte forma:

$$\mathbf{VRR = receita\ de\ IVA / ((consumo - receita\ de\ IVA) \times taxa\ normal\ IVA) \text{ (III)}}$$

Em teoria, quanto mais próximo um País se encontrar de sistema de IVA “puro” (todo o consumo é tributado a uma taxa de IVA uniforme) mais próximo o VRR irá estar de 1. Por outro lado, um VRR baixo indica uma redução da base tributária fruto da existência de isenções, de taxas reduzidas ou de ineficiência fiscal na cobrança do imposto (OCDE, 2016).

CAPÍTULO 4 – Discussão dos resultados

Neste capítulo são apresentados, analisados e discutidos os resultados obtidos do estudo aos indicadores propostos.

No primeiro ponto o enfoque são os seguintes 4 indicadores: 1) receita total de impostos comparativamente ao PIB; 2) receita total de IVA relativamente ao PIB; 3) receita total de IVA em comparação à receita total de impostos e 4) a evolução das taxas de IVA. Com a análise destes 4 indicadores pretende-se compreender a evolução do IVA na RAM e os fatores influenciadores dessa mesma evolução comparativamente a Portugal e à RAA no período correspondente do ano de 2005 até ao ano de 2015.

No segundo ponto a análise centrar-se-á nos indicadores de eficiência do IVA, mais concretamente: o *Efficiency ratio / VAT productivity ratio* (VATp), o *C-Efficiency ratio* (CER) e o *VAT revenue ratio* (VRR). O intuito é perceber se está a ser efetuada uma cobrança eficiente do imposto, se a cobrança a nível Regional é proporcional à cobrança a nível nacional e principalmente analisar as alterações ocorridas em 2012 na RAM e os impactos ao nível dos rácios eficiência. O período de análise mantém-se o mesmo do ponto anterior.

Os dados foram recolhidos em conformidade com as informações prestadas pelo INE, DGO, DROT e SRPF sendo posteriormente analisados e tratados com recurso ao *software* Excel.

4.1. Análise à evolução do IVA na RAM e fatores influenciadores no período de 2005 a 2015

De modo a analisar e compreender a evolução do IVA na RAM recorre-se a algumas variáveis que, correlacionadas se apresentam como indicadores comumente utilizados nos mais diversos estudos.

No presente estudo e nos 4 pontos seguintes explana-se os fatores que influenciaram determinados aumentos e os seus efeitos, sendo que se utilizam indicadores diretamente relacionáveis que entre si dependem ou se fazem depender direta ou indiretamente.

4.1.1. Análise à receita total de impostos em relação ao PIB

Entre 2005 e 2015, conforme se pode verificar na Tabela 3, em anexo, a RAM teve uma evolução positiva de 20,70% na sua receita total de impostos. Comparativamente, e em referência ao mesmo período, a RAA teve um aumento de 24,59% e Portugal Continental

Análise à Evolução do IVA na RAM

apresentou um aumento de 25,47%. A evolução da receita fiscal teve uma evolução idêntica conforme se observa na mesma tabela.

A evolução em termos de PIB mantém-se com algumas similaridades com a evolução da receita total de impostos, ou seja, a RAM apresenta um crescimento abaixo do registado pelo país e pelas duas regiões de comparação; a RAM cresceu em termos de PIB na ordem dos 6,91%, a RAA cresceu em 15,96%, Portugal Continental cresceu em 13,32% e o País cresceu em 13,14%.

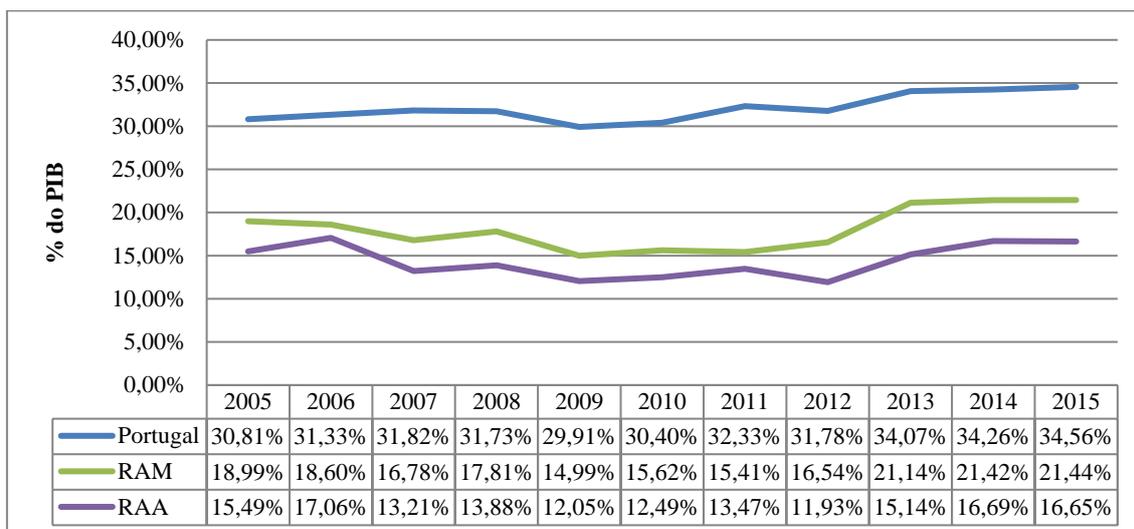
De acordo com a Tabela 5, em anexo, na RAM observa-se que, à parte da exceção do ano de 2007, em que, apesar de haver uma redução da receita total de impostos, o PIB cresceu e sempre que a receita total impostos cresce o PIB também cresce verificando-se da mesma forma o seu inverso. Transpondo a mesma analogia à RAA e a Portugal observa-se a mesma tendência, havendo em cada um dos casos uma exceção tal como sucede na RAM. Em Portugal, no ano de 2011, a receita total de impostos cresce e o PIB desce tal como na RAA (ver Tabelas 4 e 6 em anexo).

A relação entre a receita total de impostos e o PIB é essencialmente utilizada para compreender o peso e importância que a obtenção de impostos tem no crescimento e desenvolvimento de um País. O Gráfico 2 demonstra que a cobrança de impostos desde 2005 representou, de uma forma constante, mais de 30% do PIB, desde 2005 a 2015 cresceu numa proporção de 4%, crescimento mais acentuado a partir de 2010, em especial no ano de 2013. A RAM não é exceção e apresentou a receita de impostos como uma grande fatia do PIB, embora em menor proporção que a do país. Como era de esperar, o impacto da receita de impostos no PIB cresce na ordem dos 5% de 2012 para 2013 contribuindo para esse fato as alterações introduzidas na Região em matérias fiscal coincidindo com o início do Plano de Ajustamento Económico Financeiro (PAEF) implementado para controlar a elevada dívida que a Região apresentava. A RAA foi a Região que apresentou a menor dependência das receitas de impostos e a que também teve um menor crescimento nessa proporção; os 15,49% verificados em 2005 apenas cresceram em pouco mais de 1% até 2015. Esta Região, ao contrário da RAM, não se viu obrigada a um PAEF nem a uma alteração significativa do seu sistema fiscal.

De uma forma geral e observável no Gráfico 2 o rácio da receita total de impostos em % do PIB evoluiu de uma forma positiva mantendo-se a proporção estável a partir de 2013. De referir ainda que, tanto as regiões como o país, apresentam um rácio inferior ao da União Europeia (ver Tabela 8 em anexo). Em 2015 a EU-28 teve um rácio médio de

Análise à Evolução do IVA na RAM

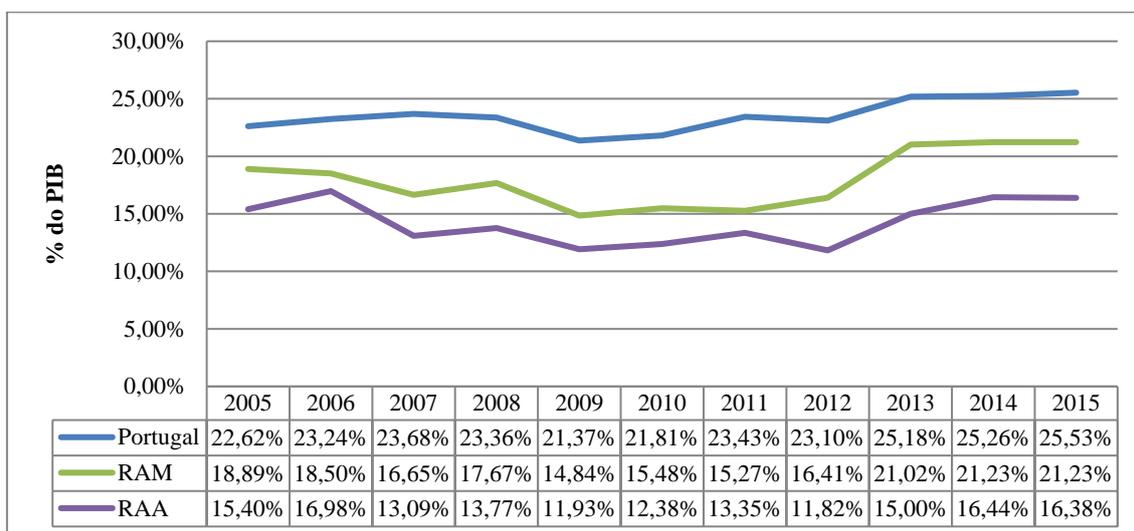
39,98%, entre 2005 e 2015 registou-se um ligeiro crescimento do rácio sendo que, na realidade, a média da EU-28 se manteve estabilizada no âmbito do intervalo de estudo.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 2 – Receita total de impostos em % do PIB

No Gráfico 3 apresenta-se apenas a proporção dos impostos diretos e indiretos em % do PIB. Este gráfico é ilustrativo das alterações ocorridas na RAM em matérias fiscais nomeadamente a partir de 2012 em que se ultrapassou a barreira dos 20% do rácio. Apesar das alterações significativas verifica-se que o intervalo de diferença entre a RAM e Portugal manteve-se por volta dos 4%, a diferença apenas aumentou comparativamente à RAA. De 2013 a 2015 a receita estabilizou.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 3 – Receita fiscal total em % do PIB

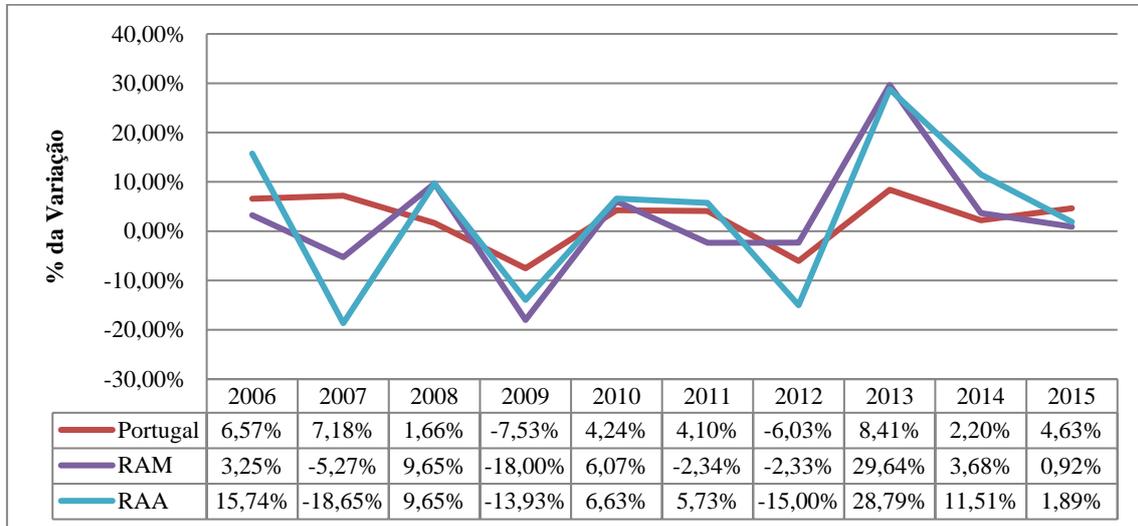
O Gráfico 4 apresenta a variação da carga fiscal. Aqui podemos identificar 4 momentos, 2007, 2009, 2012 e 2013.

Análise à Evolução do IVA na RAM

Em 2007 na RAM verificou-se a reversão do mecanismo de capitação introduzido em 2005 e se a introdução do mecanismo em 2005 proporcionou à RAM um aumento de receitas o efeito contrário verificou-se em 2007 com a sua reversão. O mesmo sucedeu na RAA. O País no seu todo, não estando dependente destes modelos de atribuição de receitas, manteve uma evolução positiva da carga fiscal.

Em 2009 a redução brusca da carga fiscal poderá ser atribuída em muito à situação que o País atravessava, contexto de instabilidade económica e ano eleitoral com eminência de perda de maioria do então governo. Nesse ano verificaram-se algumas medidas políticas que incluíram aumentos dos reembolsos de IVA e de IRC, aumento das transferências e principalmente a redução da taxa normal de IVA em Portugal Continental de 21% para 20%, na RAA e RAM de 15% para 14%.

Em 2012 o contexto é ligeiramente diferente, ano com novas medidas originárias de um novo governo, proveniente das eleições legislativas de 2011 e já com a intervenção da “troika”, o famoso “aumento brutal” de impostos com um primeiro efeito negativo nas cobranças fiscais e, de seguida, em 2013 com um aumento significativo. Esta situação foi transversal às Regiões com especial enfoque na RAM, a região que de uma forma geral sofreu o maior aumento da carga fiscal durante o período de análise do estudo.



Fontes de dados: INE, DROT e AT

Gráfico 4 – Variação da carga fiscal

De referir que a RAA, apesar de possuir a menor carga fiscal, ou seja, apesar de depender menos das receitas de impostos, conseguiu obter o maior crescimento do PIB durante o período do estudo, crescimento de 15,96% desde 2005. A RAM, em contrapartida, foi a que apresentou valores de crescimento do PIB mais reduzidos estando claramente abaixo do referencial do país, 6,91% contra 13,14%.

O mesmo sucedeu com as receitas de impostos embora haja um crescimento efetivo registado na RAM onde se efetuaram alterações significativas ao sistema fiscal, principalmente após 2012, não viu refletida essa alteração no crescimento quando comparada ao país e, principalmente, quando comparada à RAA.

De uma forma resumida pode-se afirmar que existe uma relação efetiva entre a receita total de impostos e o PIB, como demonstrado, grosso modo quando há uma variação positiva ou negativa da receita de impostos há um efeito idêntico no PIB. Esse efeito verifica-se quer na RAM, quer na RAA, quer no total do País.

4.1.2. Análise à receita total de IVA em relação ao PIB

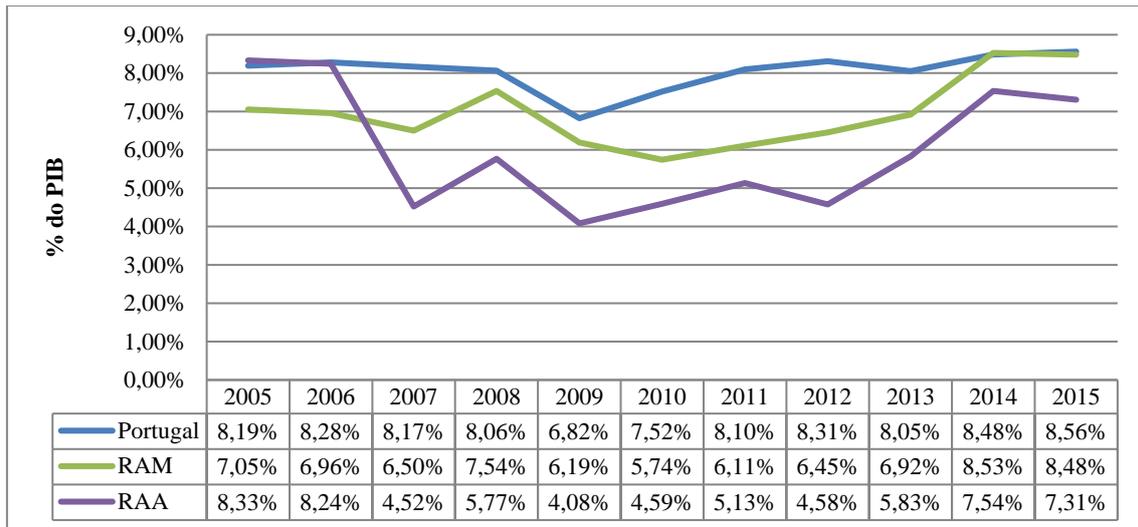
São vários os estudos que consideram a receita de IVA uma das formas mais simples de obtenção de receita, principalmente para fazer face a problemas económicos e em tempos de crise tal como sucedeu na última década. A comprovar isso apresenta-se o país que, para fazer face à crise entre 2005 e 2015, aumentou a sua taxa normal de IVA em 2% e apresentou-se a RAM de 2005 a 2015 o aumento da sua taxa normal de IVA em 7% também para fazer face aos seus graves problemas financeiros. A RAA, um pouco à margem, apenas subiu em 1% em referência ao mesmo período.

Fruto também do aumento desses 7%, a RAM, desde 2005, aumentou a sua receita de IVA em 28,56% contra 1,70% da RAA e 18,20% do País (ver Tabela 13 em anexo).

O PIB e tal como já referido no ponto anterior também registou variações positivas mas em proporções diferentes.

De acordo com o Gráfico 5 a RAM, e muito provavelmente advindo da anterior situação, apresentou um rácio de receita de IVA em relação ao PIB muito idêntico ao apresentado pelo País, cerca de 8,5%, aproximando esse rácio principalmente a partir de 2014. A RAA, de certa forma por possuir taxas de IVA inferiores, quer em relação à RAM quer em relação ao país, apresentou um rácio ligeiramente inferior, que aumentou substancialmente a partir de 2014 embora não atingindo os valores apresentados em 2005 e 2006, esses, sim, próximos aos rácios do País na sua globalidade.

Análise à Evolução do IVA na RAM

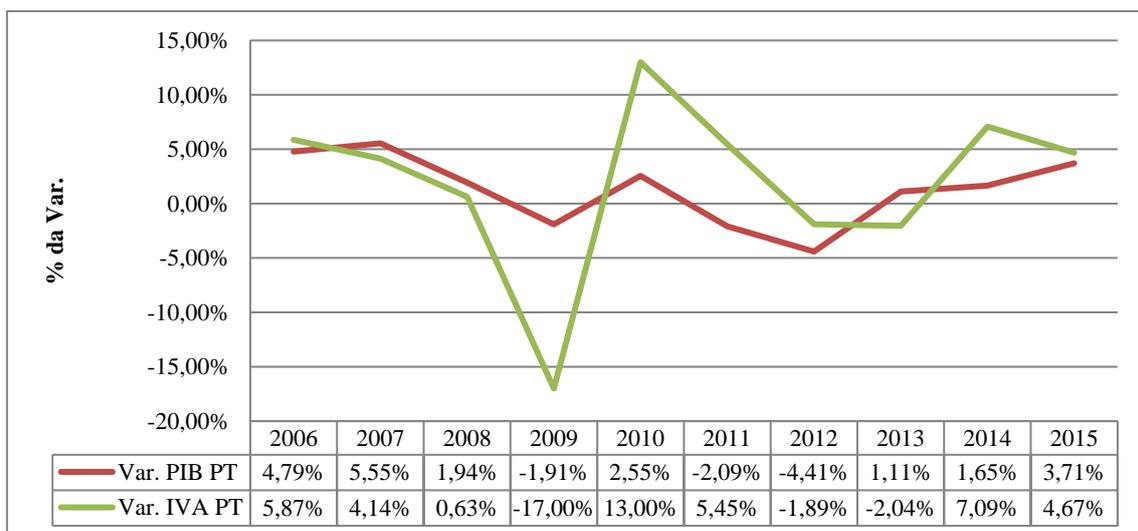


Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 5 – Receita total de IVA em % do PIB

No Gráfico 6 podemos observar a relação existente entre a variação da receita de IVA e o PIB. Como é evidente e apenas em duas ocasiões não se verificou um aumento da receita de IVA e um aumento do PIB. Como é observável quer no início quer no fim (2006-2007 e 2014-2015) houve uma aproximação das linhas do gráfico podendo querer significar que existirá uma harmonização do crescimento do PIB e do IVA quanto maior a estabilidade económica/financeira. O período de 2008 a 2013, principalmente, onde se atingiu o auge da crise económica, é o período em que há uma maior disparidade e menos harmonia entre estes dois indicadores.

Na Tabela 9, em anexo, observa-se que de 2005 a 2015 a receita total de IVA cresceu em média 1,99% e o PIB cresceu em média 1,29%, valores estes referentes a Portugal como um todo.



Fontes de dados: INE e DROT

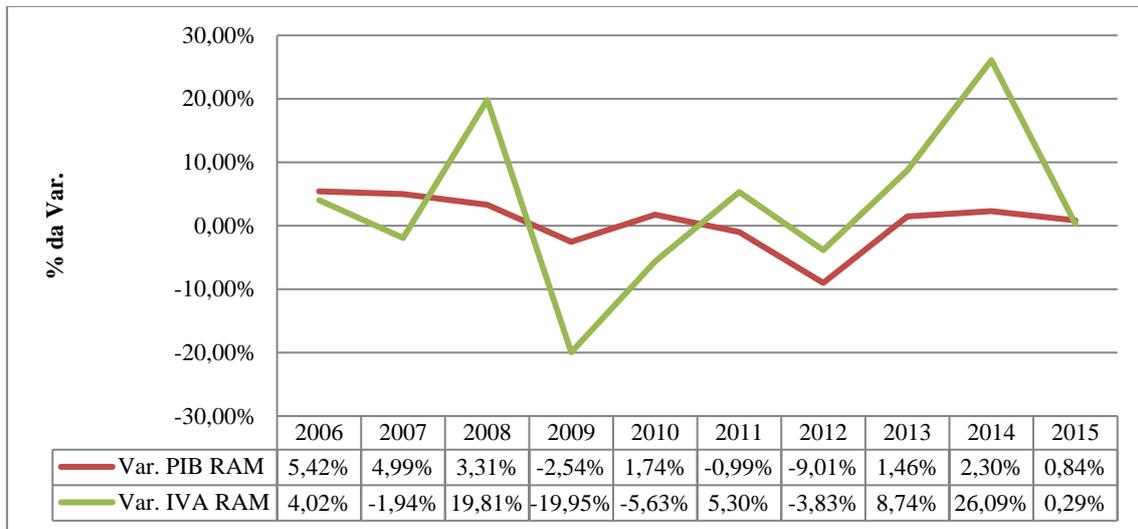
Gráfico 6 – Variação do PIB Vs. Variação do IVA em Portugal

Análise à Evolução do IVA na RAM

No Gráfico 7 observa-se a variação da evolução do PIB em comparação com o IVA na RAM. A tendência na RAM tal como a do País é que, quando existe um aumento da receita de IVA, verifica-se de igual modo um aumento do PIB. Durante o período do estudo esta tendência apenas não se verificou por 3 ocasiões: em 2007, 2010 e 2011.

Neste contexto, houve dois períodos que se podem referenciar, 2009 pela queda abrupta da receita de IVA e o período após 2012 em que a receita aumentou e estabilizou.

Na Tabela 10, em anexo, verifica-se que a receita de IVA no período do estudo cresceu em média 3,29% e que o PIB cresceu em média 0,75%.



Fontes de dados: INE e DROT

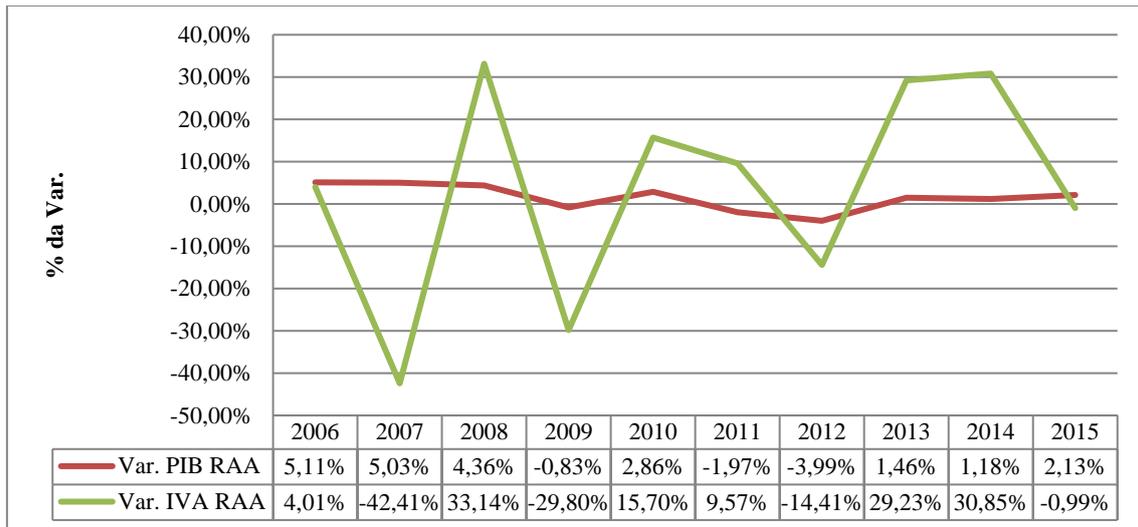
Gráfico 7 – Variação do PIB Vs. Variação do IVA na RAM

No Gráfico 8 tem-se a mesma evolução, mas referente à RAA. Neste caso a análise também se mantém coerente comparativamente ao País e à RAM. Com a exceção de 2007, 2011 e 2015, a tendência é que, a uma variação positiva/negativa da receita de IVA, corresponde uma variação similar do PIB.

No contexto da RAA verifica-se que a variação do PIB é muito mais uniforme que a variação da receita de IVA, as variações referentes são inconstantes. Tal como a tendência do País e da RAM, ao analisarmos os períodos de maior estabilidade económica/financeira, há uma aproximação dos dois indicadores.

Ao analisarmos o período de 2005 a 2015 (ver Tabela 11 em anexo) de uma forma global observa-se que a receita de IVA evoluiu positivamente crescendo em média 3,49%. O PIB evoluiu do mesmo modo crescendo em média 1,53%.

Análise à Evolução do IVA na RAM



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 8 – Variação do PIB Vs. Variação do IVA na RAA

De uma forma geral é evidente que a evolução das receitas de IVA contribui na sua devida proporção para a evolução do PIB, havendo um efeito não casual apesar de existirem algumas exceções que ocorrem numa maior frequência nas Regiões. Tal sucede, com a evidência do ano de 2007, devido a alterações introduzidas aos modelos de capitação na atribuição e cálculo da proporção das receitas fiscais nas Regiões, neste caso da receita de IVA atribuída às Regiões pelo governo central.

Em comparação verifica-se que a RAM apresentou um rácio de crescimento do PIB inferior ao do País e inferior à RAA, tendo sido este último o que apresentou o maior crescimento médio. Em relação à receita de IVA a RAM obteve o maior rácio de crescimento destacando-se claramente comparativamente à RAA.

4.1.3. Análise à receita total de IVA em relação à receita total de impostos

Este é mais um indicador que demonstra o peso representativo do IVA na totalidade dos impostos cobrados no País e particularmente na RAM e RAA.

Como se observa na Tabela 12, em anexo, o IVA desde 2005 representa em média 25,09% da totalidade de impostos cobrada no País, ou seja, representa $\frac{1}{4}$ de toda a receita de impostos do País. Passando o enfoque para a RAM a representatividade é ainda superior. O IVA, tendo em conta o mesmo período, é, em média, 38,58% da receita total de impostos, acima dos $\frac{2}{3}$ de toda a receita de impostos. Já na RAA a proporção é igualmente elevada sendo, em média, 41,14%.

Se analisarmos em exclusivo as receitas fiscais (Tabela 13 em anexo) ignorando o efeito das contribuições sociais, ou seja, tendo em conta o peso do IVA sobre o somatório dos

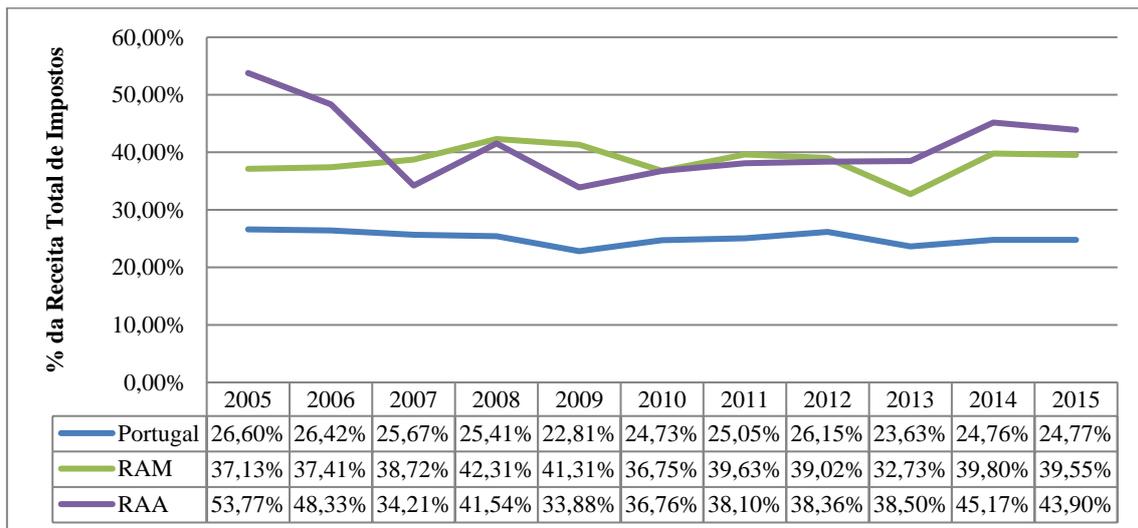
Análise à Evolução do IVA na RAM

impostos diretos e indiretos, a tendência não se alterou. A nível do País a média desde 2005 passou para uma proporção de 34,26%, a RAM manteve-se num valor muito idêntico de 38,89% e a RAA também, com um valor de 41,53%.

No Gráfico 9 observa-se uma ligeira tendência de redução na proporção da receita de IVA na % da receita total de impostos. Na perspetiva global esta tendência verificou-se principalmente no período pré-crise, 2005 a 2007, onde houve um ligeiro aumento de 2007 a 2014 passando de novo uma redução da proporção de 2014 a 2015. Esta situação indicia que, apesar de um aumento global da receita de IVA, o impacto da receita de IVA em % da receita total de impostos reduziu-se por conta de um aumento mais significativo de outros impostos.

A RAM, por seu lado, teve uma tendência diferente do País. De 2005 a 2009 houve um aumento de proporção de cerca de 5%. De 2010 a 2013 houve uma tendência de redução crescendo novamente de 2014 a 2015. De forma resumida e contra a já mencionada tendência do País de 2005 a 2015, a receita total de IVA em relação à receita total de impostos na RAM aumentou em cerca de 2,5%. Desde 2014 o peso do IVA manteve-se em cerca de 40% da receita total de impostos.

Já a RAA manteve a tendência do país, inclusive observando o Gráfico 9 a RAA apresentou uma linha mais constante mostrando uma redução gradual de 2005 até 2015. De 2005 a 2015 o peso do IVA relativamente à receita total de impostos reduziu em quase 10%. Tanto no País como na RAM a proporção estabilizou a partir de 2014 não se observando grandes alterações.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 9 – Receita total de IVA em % da receita total de impostos

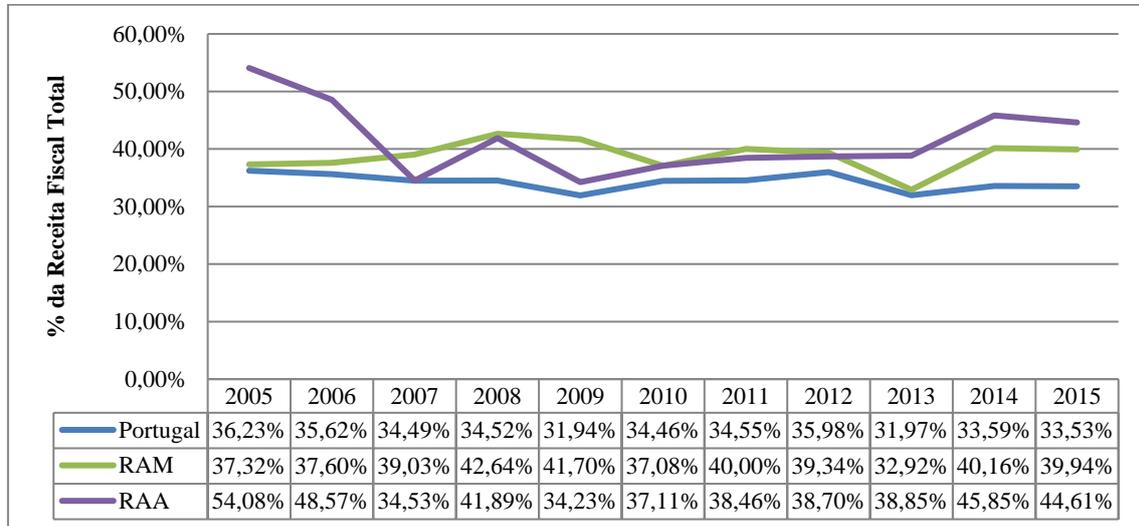
Análise à Evolução do IVA na RAM

No Gráfico 10 podemos observar a % que a receita de IVA assumiu relativamente à receita total dos impostos diretos e indiretos.

A análise, neste caso, é muito idêntica à efetuada no caso anterior. Houve uma tendência de redução no País com o acompanhamento da RAA. A RAM fugiu a esta tendência e aumentou a proporção que o IVA representava relativamente à receita em análise.

Como é natural, o impacto das contribuições sociais incluídas na receita total de impostos do Gráfico 9 só se fizeram sentir na análise do todo não afetando de qualquer forma a tendência em termos de valores percentuais.

Assim sendo, observa-se que o peso que o IVA representou em termos de total da receita fiscal (somatório dos impostos diretos com os indiretos) situa-se nos 33,53% em 2015 contra 36,23% em 2005, uma evidente redução. Transpondo a análise à RAM em 2005 tinha-se 37,32% e em 2015 39,94% um aumento de cerca de 2,5% tal como na análise à totalidade dos impostos e, de igual modo e como já referido, um aumento de representatividade. A RAA em 2005 tinha uma proporção de 54,08% no decorrer do tempo e, mais uma vez, ao encontro da análise do Gráfico 9 e de acordo com a tendência do país, verificou-se uma redução na ordem dos 10% situando-se em 2015 nos 44,61%. As linhas de tendência apresentam-se com variações idênticas à do Gráfico 9.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 10 – Receita total de IVA em % da receita fiscal total

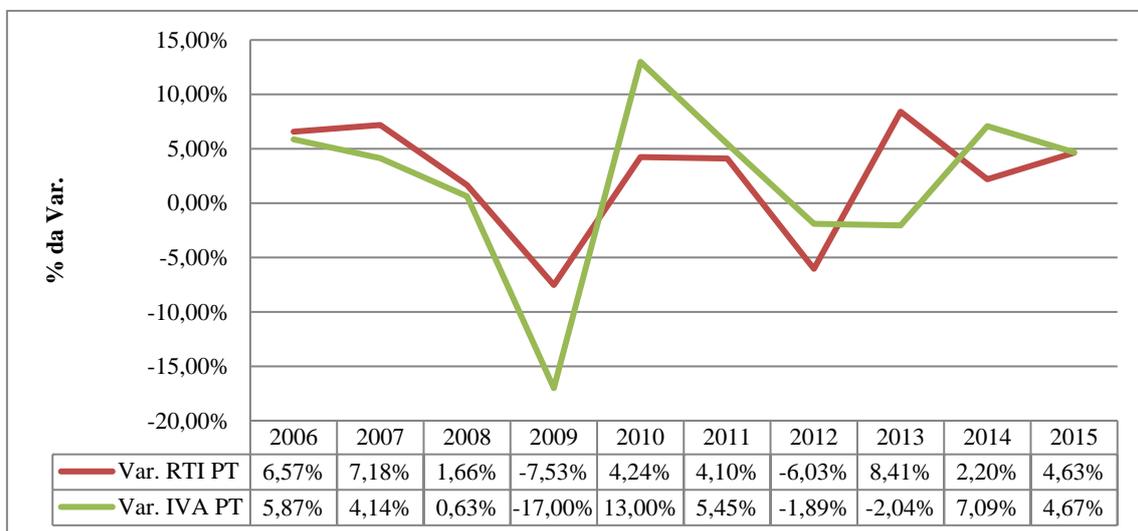
No Gráfico 11 observa-se a variação receita total de impostos comparativamente à variação da receita total de IVA de 2005 a 2015 de forma global em referência à totalidade do país.

Como já mencionado em análises anteriores, observa-se que, desde de 2005, a receita total de impostos cresceu em média 2,54% e que a receita total de IVA o fez em média

Análise à Evolução do IVA na RAM

1,99% (ver Tabela 14 em anexo). Quando se juntam estes dois indicadores verifica-se uma tendência evolutiva similar. Referenciando mais uma vez o anteriormente explicado e, tendo em conta o elevado peso representativo que o IVA assume na receita total de impostos, é de forma natural que se observa no Gráfico 11 que a um aumento da receita de IVA corresponde a um aumento da receita total de impostos. Isso é por demais evidente quando se observam alterações significativas, como se verificou em 2009, a uma redução na receita de IVA em 17% correspondeu uma queda na receita total de impostos de 7,53%. Contudo, existiu uma exceção no ano de 2013 em que houve uma redução na receita de IVA de 2,04% não se refletindo na totalidade dos impostos cobrados, que aumentaram em 8,41%. Esta exceção deveu-se ao fato de que, no ano de 2013, foram introduzidas e implementadas alterações em sede de IRS, nomeadamente a redução dos escalões, a introdução de uma sobretaxa e de uma taxa de solidariedade. Estas alterações acabaram por diminuir e até anular o impacto da redução de receita do IVA.

Desde 2005 até 2015 ambos os indicadores cresceram de uma forma significativa; a receita total de impostos cresceu 26,92% e a receita total de IVA cresceu 18,20% (ver Tabelas 3 e 15 em anexo). Atendendo aos dois extremos do Gráfico 11 pode-se verificar uma harmonização de ambos os indicadores, ou seja, há um indício de tendência evolutiva muito idêntica em termos de %.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 11 – Variação da receita total de impostos Vs. Variação da receita total de IVA em Portugal

Em análise ao Gráfico 12, referente à variação da receita total de impostos e à variação da receita total de IVA da RAM, observa-se uma evolução idêntica à registada pelo país em que existiu uma elevada representatividade % da receita de IVA na receita total de impostos (de 2005 a 2015 em média 38,58% da receita de impostos) e em que uma

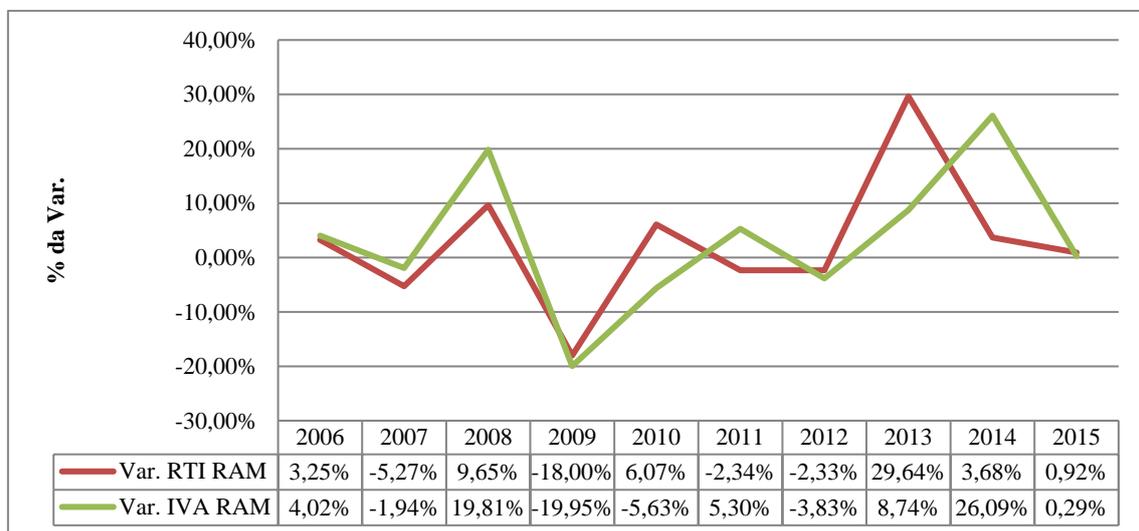
Análise à Evolução do IVA na RAM

variação da receita de IVA, negativa ou positiva, provocou uma variação um tanto ou quanto similar na receita total de impostos.

De 2005 a 2015 há apenas a destacar duas situações em que o referido anteriormente não se verificou, 2010 e 2001. A redução da receita de IVA em 2010 deveu-se a acertos afetos a anos anteriores. Esta redução não foi suficiente para afetar a variação positiva da receita total de impostos. Isso deveu-se ao fato de ter havido um acréscimo dos impostos diretos, nomeadamente o IRC, que teve um aumento relativo a 2009 de 161,8% (informação contida na execução do orçamento Regional de 2010).

Em 2011 houve um aumento da receita de IVA que, em comparação ao ano de 2010, não foi suficiente para compensar a redução da receita de impostos diretos, onde se destaca a receita de IRC com uma diminuição a rondar os 21,5%.

Durante o período do estudo a receita total de impostos da RAM evoluiu positivamente em média 2,53% e a receita total de IVA em média 3,29%. Tendo 2005 a 2015 como período de referência, observa-se que ambos os indicadores registaram crescimento acima dos 20%; a receita total de impostos cresceu 20,70% e a receita total de IVA cresceu 28,56%. Tal como os dados do País e transpondo a mesma analogia, houve uma tendência de harmonização na variação destes indicadores supondo que não há alterações legislativas relevantes em matéria fiscal.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 12 – Variação da receita total de impostos Vs. Variação da receita total de IVA na RAM

O Gráfico 13 refere-se à variação da receita total de impostos e à variação da receita total de IVA da RAA. Este gráfico é aquele que apresenta linhas evolutivas de ambos os indicadores muito similares. A cada aumento ou diminuição significativa da receita de IVA obtivemos um efeito idêntico na receita total de impostos. A única exceção foi o ano

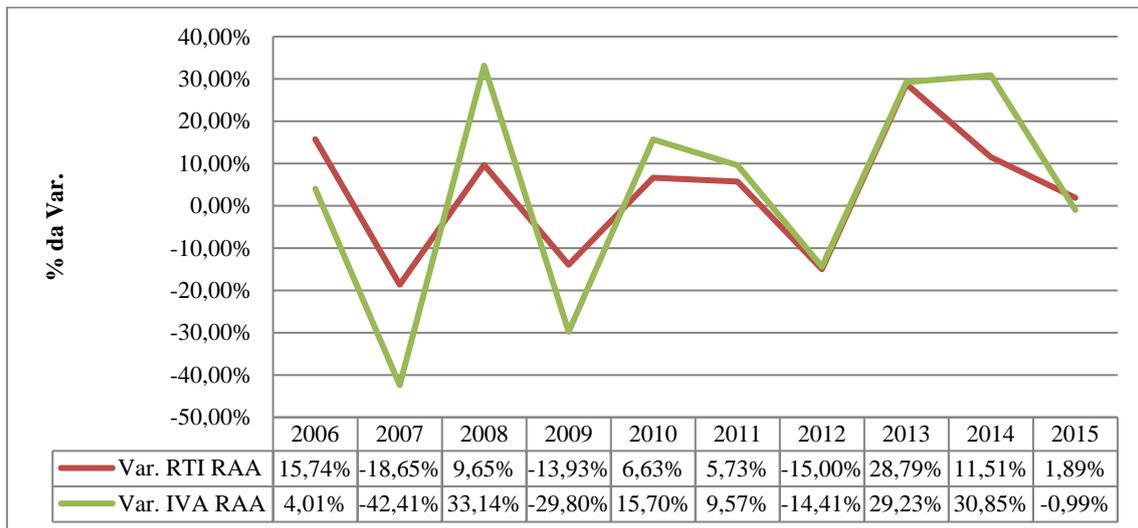
Análise à Evolução do IVA na RAM

de 2015, mas que apesar de tudo, apresentou uma variação inexpressiva em que a receita de IVA decresceu um pouco e a receita total de impostos em sentido inverso cresceu um pouco. Uma vez que o decréscimo da receita de IVA é de 0,99% o impacto acabou por não ser suficiente para impedir a evolução positiva da receita total de impostos.

A RAA é a amostra que apresenta os valores mais consonantes. Apresenta um crescimento médio da receita total de impostos de 3,24% e um crescimento médio da receita total de IVA de 3,49%.

Da análise ao período de estudo e em referência à RAA constata-se que a receita total de impostos cresceu 24,59% e que a receita total de IVA cresceu 1,70%.

Tal como referido nas análises anteriores, a RAA também apresenta tendências evolutivas de harmonização dos indicadores estudados partindo igualmente da suposição que não existem ou não haverão alterações significativas à legislação fiscal.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 13 – Variação da receita total de impostos Vs. Variação da receita total de IVA na RAA

Em género de conclusão e devido ao peso que que a receita de IVA representa na receita total de impostos é indissociável a análise à evolução da receita total de impostos e a evolução do IVA.

De forma resumida, temos, de 2005 a 2015, uma evolução positiva quer da receita total de impostos quer da receita total de IVA. Observando as Tabelas 3 e 15 dos anexos temos o País com um crescimento de 18,20% no IVA e 26,92% na receita total de impostos, a RAM com um crescimento de 28,56% no IVA e 20,70% na receita total de impostos e a RAA com um crescimento de 1,70% no IVA e 24,59% na receita total de impostos.

4.1.4. Evolução das taxas de IVA e fatores influenciadores

Neste subponto a análise recairá sobre a evolução das taxas de IVA em Portugal Continental, RAA e RAM no período do estudo (2005 a 2015). O objetivo é identificar as diferenças existentes entre os três regimes de IVA aplicados no País e as tendências evolutivas e quais os fatores que justificam a evolução num determinado período.

Como já mencionado no Capítulo IV em Portugal são aplicadas 3 tipos de taxas de IVA: normal (23% em Portugal Continental, 22% na RAM e 18% na RAA); intermédia (13% em Portugal Continental, 12% na RAM e 9% na RAA) e reduzida (6% em Portugal Continental, 5% na RAM e 4% na RAA).

No contexto nacional comparar-se-ão os três tipos de taxas e, posteriormente, numa visão comparativa mais abrangente (com a UE-28), a taxa normal de IVA é tida como base.

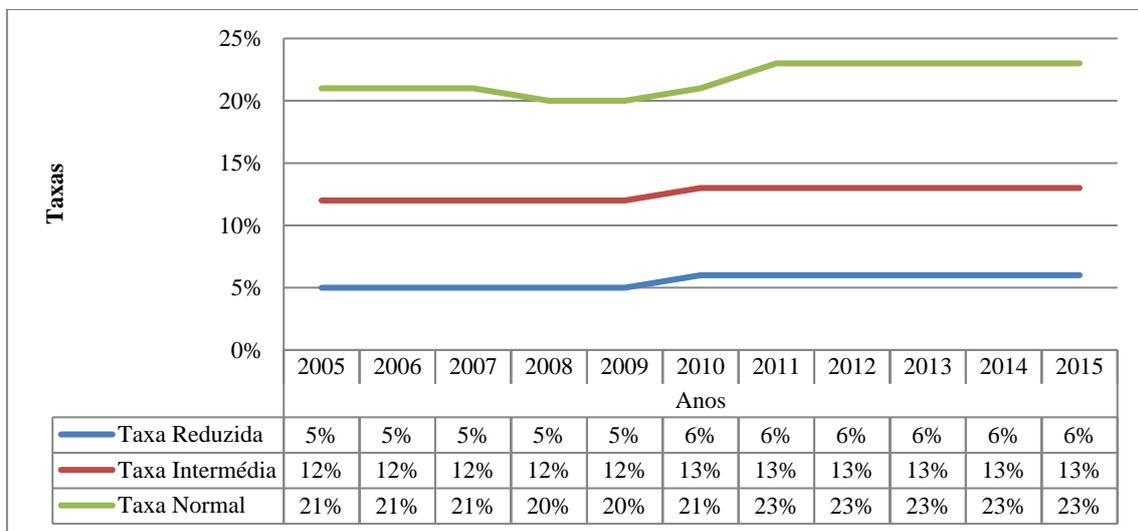
Observando o Gráfico 14 e em referência ao período consignado de estudo depreende-se que em Portugal Continental houve uma ligeira tendência de aumento e de seguida uma estabilização quase inédita das taxas de IVA. Desde a implementação do IVA em 1986 o período mais longo sem alterações às taxas de IVA foi o de 1995 a 2001, ou seja, 6 anos sem qualquer alteração. Atualmente e fugindo um pouco ao período do estudo seguiram-se 7 anos (2011 a 2017) sem qualquer alteração às taxas sendo que as perspectivas de alteração se mantiveram reduzidas e a tendência de estabilização das taxas sejam para se preservar.

De volta ao período de estudo verifica-se que desde 2005 existiram 3 alterações das taxas de IVA em Portugal Continental, mais propriamente nos anos de 2008, 2010 e 2011. As alterações concentraram-se em 3 anos precisamente por duas situações relevantes: em 2008 com a crise global (iniciada em 2007) em curso e com um período eleitoral a se aproximar reduz-se a taxa normal de IVA com o intuito de alavancar a economia portuguesa através da promoção do consumo privado. Já em 2010 e 2011 as razões ou, sendo mais preciso, a razão passou a ser a crise financeira que se alastrou em Portugal “obrigando” a tomada de medidas imediatas de obtenção de receitas. Assim, em dois anos consecutivos ajustaram-se as taxas de IVA com esse mesmo intuito.

Como se pode observar no Gráfico 13 de 2005 a 2015 a taxa reduzida de IVA aumentou 1%, aumento registado em 2010, tendo a taxa intermédia seguido a mesma evolução e a taxa normal de IVA aumentado 2%, destacando-se os 3 anos referidos no parágrafo anterior. Em 2008 houve uma diminuição da taxa normal de 21% para 20%, em 2010 um aumento da taxa normal de 20% para 21% e em 2011 um aumento de 21% para 23%. Desde então todas as taxas se mantiveram inalteradas. Fazendo uma analogia à evolução

Análise à Evolução do IVA na RAM

das taxas de IVA desde 2011 com a receita arrecadada de IVA verificou-se que o aumento de 2% na taxa normal de IVA fez crescer a receita de IVA em 7,73%. O IVA, enquanto imposto sobre o consumo com tudo o que isso implica, também tem uma íntima relação com a evolução desse indicador colocando à parte outros fatores de influência e, na mesma linha de raciocínio da analogia anterior, verifica-se que o aumento do IVA foi de 2%. Após 2011 teve um efeito negativo no consumo tendo este decrescido 0,54%. Ainda com estas duas analogias em mente e estendendo o período de análise ao período do estudo temos em semelhança um aumento da taxa normal de 2%, um aumento da taxa reduzida e intermédia de 1% para um aumento da receita total de IVA de 18,20% e para um aumento do consumo em 10,50%.



Fonte de dados: AT

Gráfico 14 – Evolução das taxas de IVA em Portugal Continental de 2005 a 2015

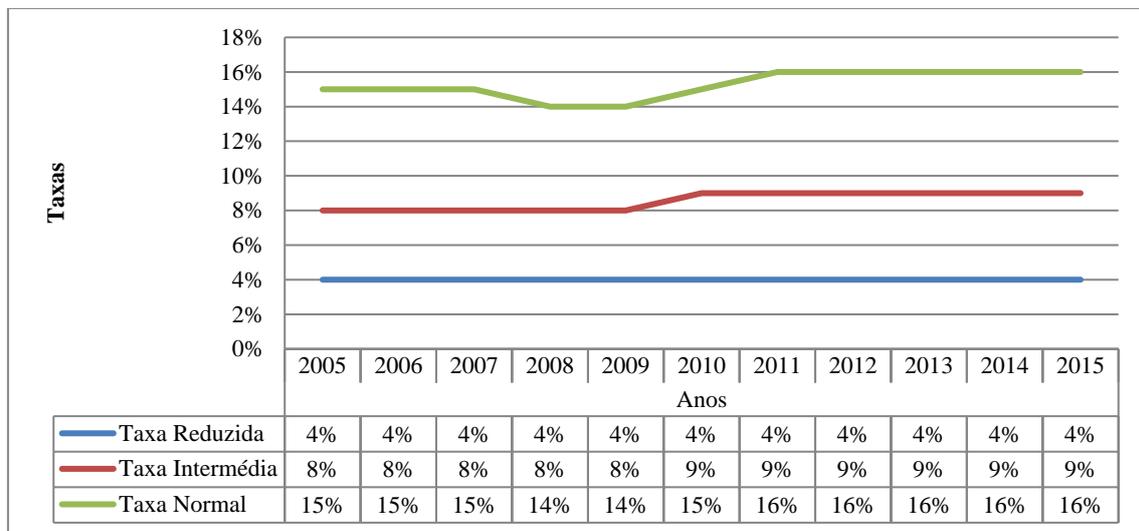
O Gráfico 15 apresenta a evolução da RAA. Aqui a evolução é um pouco semelhante, ao verificado em Portugal Continental sendo as únicas diferenças os valores aplicados das taxas e a proporção do aumento.

Como é observável na RAA verificaram-se em semelhança com Portugal Continental 3 alterações às taxas de IVA, em 2008 um aumento de 1% na taxa normal de IVA, em 2010 um aumento de 1% na taxa intermédia e na taxa normal de IVA e em 2011 um aumento de 1% na taxa normal de IVA. De registar, que na RAA, optou-se pela não alteração da taxa reduzida de IVA mantendo-se nos 4% e que, em 2011, em vez de se aplicar um aumento de 2% à taxa normal ficou-se pelo 1%. As taxas mantiveram-se inalteradas desde 2011 como sucedeu em Portugal Continental. As razões para a justificação das alterações introduzidas são as mesmas explanadas anteriormente e onde se aplicou à RAA todo o contexto nacional.

Análise à Evolução do IVA na RAM

Comparativamente a Portugal Continental a RAA apresenta taxas de IVA inferiores, a taxa reduzida foi de 4%, 1% inferior, a taxa intermédia e de 9%, 4% inferior, e a taxa normal foi de 16%, 7% inferior.

Extrapolando a análise efetuada em termos de receita total de IVA e de consumo temos, desde 2011 até 2015, um aumento de 1% da taxa normal de IVA uma receita de IVA com um aumento de 43,30% e o consumo com uma diminuição idêntica à do País, 0,54%. Estendendo o período ao do estudo temos um aumento de 1% na taxa intermédia e um aumento de 1% na taxa normal de IVA. Nesse período a receita total de IVA da RAA registou um aumento de 1,70% e o consumo um aumento de 19,06%.



Fonte de dados: AT

Gráfico 15 – Evolução das taxas de IVA na RAA de 2005 a 2015

A evolução das taxas de IVA da RAM está representada no Gráfico 16. Sendo a RAM o centro do estudo é aqui que se compreende o porquê da opção concretizada no distinguir a Região das demais presentes nesta análise.

A RAM, tal como a RAA, beneficiou da “Sexta Diretiva” que permite que sejam aplicadas taxas de IVA distintas daquelas que são praticadas em Portugal Continental. Assim sendo, desde a implementação do sistema de IVA que a RAM pratica taxas inferiores às de Portugal Continental e idênticas às da RAA; desde 1986 até 2001 a taxa normal manteve-se praticamente inalterável nos 12%, menos 5%; em alguns anos, menos 4% que Portugal Continental. No período do estudo tudo se alterou e foi na RAM que se verificaram as maiores alterações em matéria de tributação do IVA, mais especificamente no que concerne às taxas de IVA aplicadas.

No período de 2005 a 2015 existiram as mesmas 3 alterações ocorridas quer no País quer na RAA, mas a estas 3 acrescenta-se mais uma. Em 2008 houve uma redução da taxa

Análise à Evolução do IVA na RAM

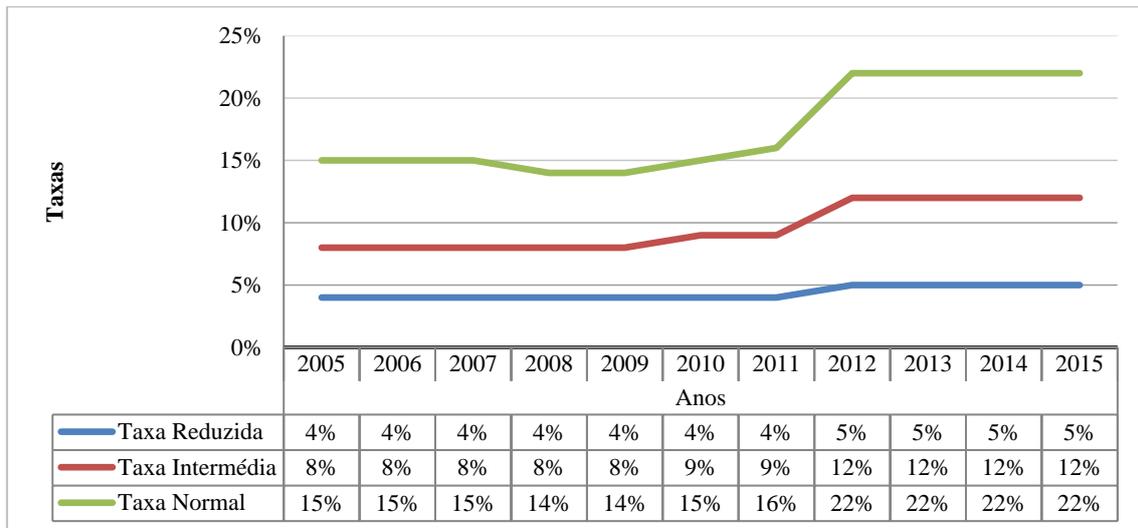
normal em 1%, passou de 15% para 14%, em 2010 houve um aumento da taxa normal e intermédia em 1%, a intermédia passou de 8% para 9% e a normal de 14% para 15%, em 2011 houve um novo aumento da taxa normal em 1%, passando a taxa de 15% para 16% e, finalmente, em 2012 houve um aumento nas 3 taxas: a reduzida aumentou 1%, passou de 4% para 5%, a intermédia aumentou 3%, passando de 9% para 12%, e a taxa normal aumentou 6%, passando de 16% para 22%. Se nas primeiras 3 situações as razões permaneceram em tudo idênticas com o já referido na análise a Portugal Continental e à RAA, o mesmo não é válido quando se observa o ano de 2012 e se compararmos os 3 alvos de estudo. Contrariamente à RAA, a RAM com a chegada da crise financeira em 2010, já decorrente da crise global iniciada em 2007 foi a Região Autónoma que mais sentiu dificuldades apresentando em 2012 um elevado e preocupante défice. Neste contexto o Governo Regional da Madeira solicitou ao Governo Central um plano de assistência financeira com vista a garantir a sustentabilidade das finanças públicas regionais. Surge então o Programa de Ajustamento Económico Financeiro (PAEF), que apresentava diversas medidas para granjear o objetivo traçado. De entre as medidas mais importantes encontrava-se a alteração significativa das taxas de IVA até então praticadas. O então artigo 2.º da Lei n.º 14-A/2012, de 30 de março de 2012, oficializou a alteração às taxas reduzida, intermédia e normal, que passaram a ter menos um ponto percentual do que no território continental, aplicando-se na Região 5%, 12% e 22% respetivamente. A alteração referida no parágrafo anterior traz-nos diversos fatos que importa salientar; logo à partida temos o maior aumento de uma taxa de IVA alguma vez observado no País. Mesmo tendo em conta o ano de implementação do IVA em 1986 em momento algum se verificou tal alteração, inclusive se analisarmos a taxa normal de IVA praticada no País em 1986, 16%, e a de 2015, 23%, verifica-se que em toda a sua história e desde a sua criação o IVA na sua taxa normal aumentou 7% em 29 anos, um aumento médio de 1% a cada 4 anos. Na RAM em apenas 1 ano registou-se um aumento da taxa normal de 6% e observando também o início, 1986, e o ano de 2015 o valor é ainda mais elevado, ou seja, houve um aumento de 10% da taxa normal de IVA desde a sua implementação, em média um aumento de 1% a cada 3 anos. Se reduzirmos estes fatos ao período do estudo temos um aumento de 2% da taxa normal de IVA em Portugal Continental, um aumento de 1% na RAA e um aumento de 7% na RAM. Assim, em apenas uma década a RAM aumentou a sua taxa normal de IVA em uma proporção que o País tem para 29 anos de existência do IVA.

Análise à Evolução do IVA na RAM

Tal como o País a tendência é a manutenção das atuais taxas de IVA sendo que a propensão para que estas sejam reduzidas num médio prazo é maior devido à especificidade da Região e eventualmente equilibradas as contas, é uma forma de tornar a Região mais competitiva em relação a outras Regiões Ultraperiféricas.

Olhando a números a voltando às analogias efetuadas para Portugal Continental e para a RAA verifica-se que a RAM para um aumento verificado de 6% na sua taxa normal de IVA, 3% na taxa intermédia e 1 % na taxa reduzida obteve um aumento da receita total de IVA de 32,24%, evolução positiva inferior à registada pela RAA que introduziu alterações mínimas ao seu sistema de IVA e não apresentou taxas tão elevadas. O consumo retraiu em 0,92% para o mesmo período evolutivo de taxas. De entre as 3 amostras a RAM foi a que apresentou a maior queda de consumo.

Para o período do estudo de 2005 a 2015, temos um aumento da taxa normal de IVA de 7%, um aumento da taxa intermédia de 4% e um aumento da taxa reduzida de 1%. Em termos de receita de IVA e consumo verifica-se que a receita aumentou 28,56% e que o consumo aumentou 14,16%.



Fonte de dados: AT

Gráfico 16 – Evolução das taxas de IVA na RAM de 2005 a 2015

Com o Gráfico 17 e 18 pretende-se enquadrar o País no contexto Europeu uma vez que a relação do País enquanto Estado-Membro da UE tem as regras do seu sistema de IVA agregadas às decisões e diretrizes que daí provêm.

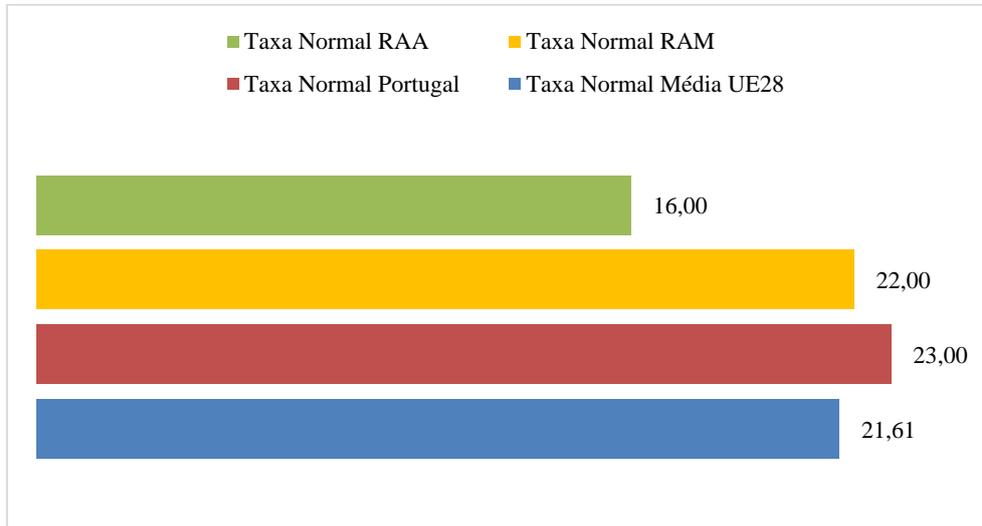
Então nesse contexto é efetuada uma comparação às taxas normais de IVA aplicadas em todos os países da UE sendo a taxa normal a mais comum e a que é aplicada em toda a UE de uma forma semelhante. Como é observável no Gráfico 17 a taxa normal aplicada em Portugal Continental está acima da média europeia; temos, assim, uma taxa normal

Análise à Evolução do IVA na RAM

de 23% para uma taxa normal média de 21,61%, cerca 1,5% acima. De igual forma se apresenta a taxa normal praticada na RAM, cerca de 0,5% acima da média europeia com 22% de taxa normal. A RAA com uma taxa normal de 16% posiciona-se abaixo da média europeia em 5,61%, inclusive é inferior a taxa normal mais baixa no quadro dos países da EU-28, que neste caso é os 17% do Luxemburgo. De referir que os Açores fazem parte de um lote de Regiões, tal como a Madeira, que usufruem de um regime excepcional e que nesta análise não está a ser tido em conta essas outras Regiões que pertencem na sua maioria aos países da EU representados no Gráfico 18.

No Gráfico 18 estão representadas todas as taxas normais referentes aos países pertencentes a UE e no qual se observa que Portugal, além de se apresentar com uma taxa normal acima da média europeia, tem a sétima taxa mais elevada nesse contexto. Se a RAM aparecesse representada no gráfico ficaria na primeira metade, ou seja, no lote de países que apresentam as taxas mais elevadas.

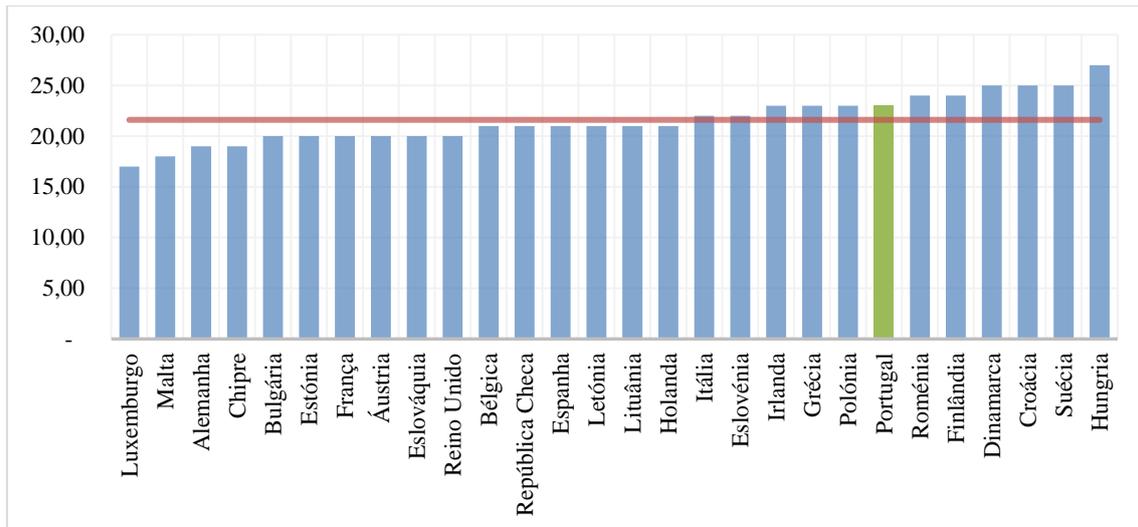
Apenas a Roménia, a Finlândia, a Dinamarca, a Croácia, a Suécia e a Hungria têm uma superior à portuguesa. A Hungria com uma taxa normal de 27% é aquela que apresenta como a mais elevada. Ainda de referir que o Luxemburgo, Malta, Alemanha e Chipre têm uma taxa normal de IVA inferior a 20%.



Fonte de dados: Comissão Europeia

Gráfico 17 – Taxa normal Vs. Taxa normal média UE28 – 2015

Análise à Evolução do IVA na RAM



Fonte de dados: Comissão Europeia

Gráfico 18 – Taxas normais de IVA na EU-28 em 2015

De forma resumida constata-se que a evolução do IVA no período do estudo, com a exceção do ano de 2012 na RAM em que os acontecimentos anteriormente referidos desencadearam uma alteração significativa nas taxas de IVA aplicadas, teve um ligeiro crescimento até 2011 e, posteriormente, iniciou-se um período com poucas ou nenhuma alterações nesse contexto.

Em Portugal Continental, de 2005 a 2015, existiu um aumento da taxa reduzida, da taxa intermédia, da taxa normal em 1%, 1% e 2% respetivamente. Na RAA o aumento foi de 1% quer na taxa intermédia quer na taxa normal e a taxa reduzida manteve-se inalterada. Já na RAM houve um aumento de 1%, 4% e 6% das taxas reduzida, intermédia e normal respetivamente.

4.2. Análise à eficiência e performance do IVA na RAM de 2005 a 2015

No ponto que se segue é efetuada a análise aos 3 indicadores *VAT productivity ratio*, *C-Efficiency ratio* e *VAT revenue ratio*. Estes 3 indicadores, tal como referido anteriormente no Capítulo 3, são indicadores de eficiência e são comumente utilizados pelos mais diversos organismos tais como o FMI e OCDE. Nesta análise pretende-se estudar a situação da RAM comparativamente a Portugal e à RAA, fazer uma analogia entre a variação da receita total de IVA e os 3 indicadores, e por fim, e de igual forma, fazer uma analogia entre a variação da normal de IVA e os 3 indicadores.

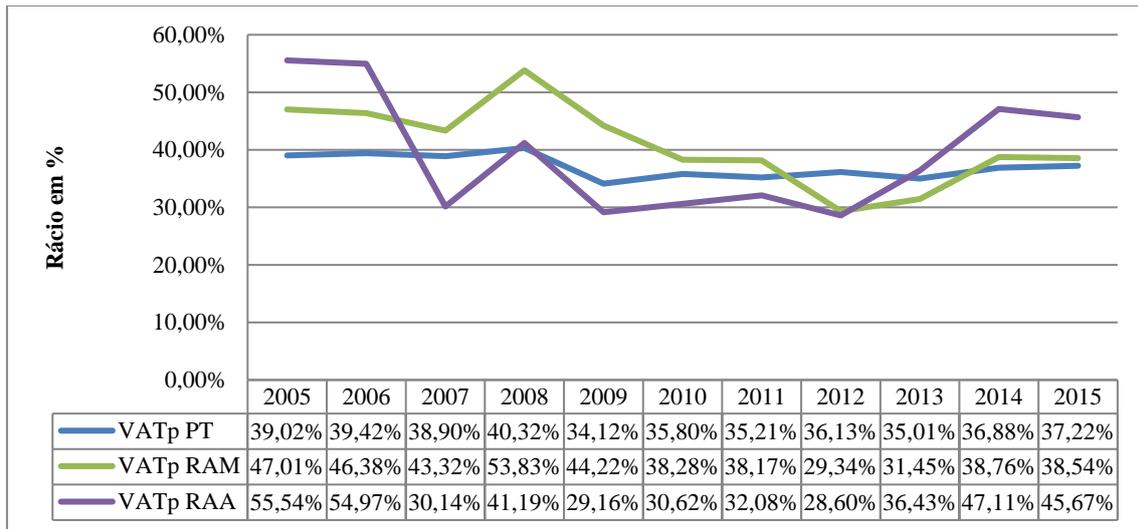
4.2.1. *Efficiency ratio / VAT productivity ratio (VATp)*

Analisando o Gráfico 19 verifica-se uma evolução de eficiência idêntica entre a RAM, Portugal e a RAA. De 2005 a 2012 verificou-se uma quebra do rácio de eficiência, o País com os valores agregados de uma forma mais constante, a RAM e a RAA de uma forma não tão constante mas com a mesma tendência. Transpondo esta situação em números verificou-se que Portugal de 2005 a 2012 apresentou um decréscimo médio anual na ordem dos 0,41%, a RAM um decréscimo médio anual de 2,52% e a RAA um decréscimo médio anual de 3,85%. A partir de 2013 até 2015 a tendência inverteu-se e o rácio de eficiência cresceu. Ou seja, Portugal surge com um crescimento médio anual de 0,36%, a RAM com um crescimento médio anual de 3,07% e a RAA com um crescimento médio anual de 5,69%.

Relativamente ao rácio máximo e mínimo de eficiência observa-se que Portugal tem como máximo o ano de 2008, com 40,32% de rácio de eficiência, todos os outros valores apresentam-se constantemente abaixo dos 40%. O rácio mínimo atingido pelo País foi em 2009 com 34,12%. A RAM alcançou o seu valor máximo de eficiência também em 2008 com um rácio de 53,83% e o mínimo em 2012 com um rácio de eficiência de 29,34%. Já a RAA atingiu o seu valor máximo logo em 2005, primeiro ano contido no estudo, com um rácio de 55,54%, valor que se apresenta como sendo o mais elevado do estudo deste rácio; o valor mínimo foi atingido no mesmo ano que a RAM, ou seja, em 2012, com um rácio de 28,60%; este valor também se apresenta em sentido oposto como o mais baixo registado para este rácio de eficiência.

Então, comparando o início do período temporal do estudo com o seu fim temos: Portugal com uma redução do rácio de 1,80%, a RAM com uma redução de 8,47% e a RAA com uma redução de 9,87%. Em 2015 Portugal apresentou-se com um VATp de 37,22%, a RAM com um VATp de 38,54% e RAA com um VATp de 45,67%. A RAA apesar de ter a maior quebra em termos de rácio continua a apresentar um VATp bem acima do País e da RAM.

Análise à Evolução do IVA na RAM



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 19 – Evolução do VAT productivity ratio de 2005 a 2015

O Gráfico 20 relaciona a variação do VATp (variável dependente - y) com a variação da receita total de IVA (variável independente - x). Para Portugal podemos observar que uma variação positiva da receita de IVA, ou seja, um aumento da receita de IVA proporciona em 50% das ocasiões um aumento do VATp valores representados no 1º quadrante do gráfico. Em 20% das ocasiões há uma diminuição da receita de IVA e consequente diminuição do VATp, representados no 3º quadrante do gráfico. Para uma variação negativa da receita de IVA com variação positiva do VATp temos uma ocorrência de 10%, representada no 2º quadrante do gráfico. Por fim para uma variação positiva da receita de IVA com uma variação negativa do VATp temos uma ocorrência de 20%, situações representadas no 4º quadrante do gráfico. Verifica-se que existe uma propensão de variação idêntica em 70% das ocorrências.

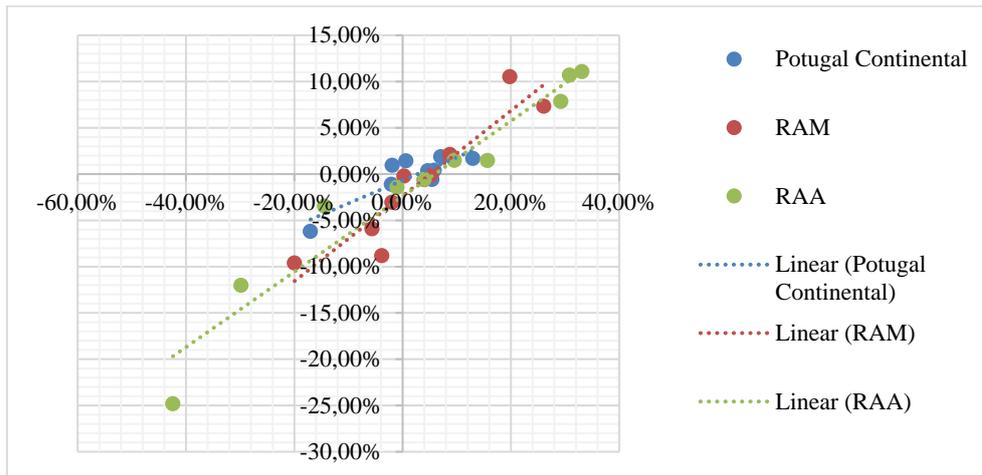
Efetuada a mesma análise de forma isolada para a RAM temos a variação dos valores distribuídos em 30% no 1º quadrante, crescimento do VATp aliado ao crescimento da receita de IVA, 40% no 3º quadrante, diminuição do VATp em consonância com a diminuição da receita de IVA e 30% no 4º quadrante e ainda uma diminuição do VATp para um aumento da receita de IVA. Tal como ocorre no País a RAM apresenta em termos proporcionais, 70%, uma propensão de variação semelhante entre a receita total de IVA e o VATp.

Analisando a RAA da mesma forma obtemos uma representatividade da variação dos valores de 50% no 1º quadrante, aumento da receita de IVA e aumento do VATp, de 40% no 3º quadrante, diminuição da receita de IVA e diminuição do VATp e de 10% no 4º quadrante, um aumento da receita de IVA com diminuição do VATp. A RAA dos 3

Análise à Evolução do IVA na RAM

comparativos é aquela que assemelha, numa maior proporção, a variação da receita de IVA com o VATp, ou seja, há uma variação idêntica em 90% do período estudado.

Alterando a base interpretativa para a variação média durante o período de estudo, 2005 a 2015, temos quer o País quer as Regiões Autónomas colocadas num 4º quadrante querendo isto dizer que, para uma variação média positiva da receita de IVA de Portugal, RAM e RAA em 1,99%, 3,29% e 3,49%, respetivamente, temos uma diminuição média da eficiência em 0,18%, 0,85% e 0,99%, respetivamente (ver Tabela 16 em anexo).



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 20 – Variação do VATp (variável dependente - y) Vs. Variação da receita total de IVA (variável independente - x)

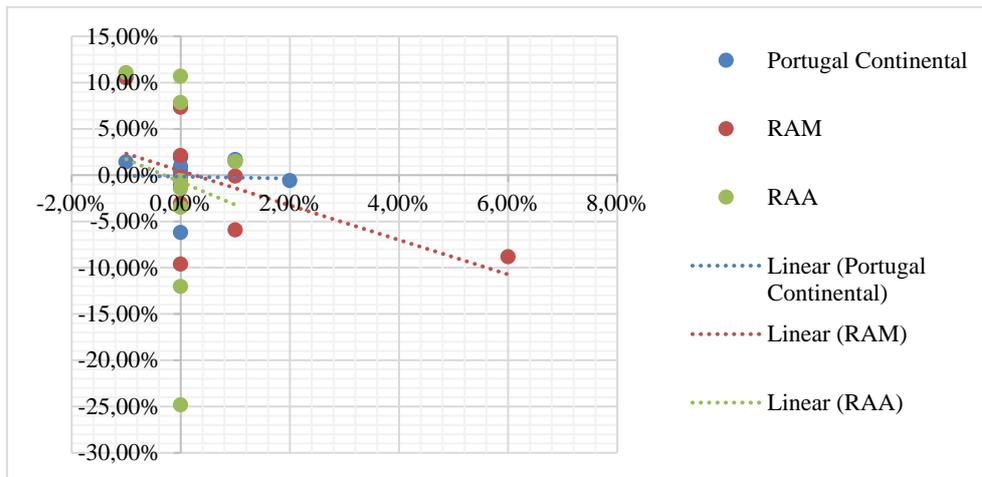
O Gráfico 21 relaciona a evolução da variação da taxa de IVA normal (variável independente - x) com o VATp (variável dependente - y) de Portugal, da RAM e da RAA. Nos 3 comparativos verifica-se que os valores estão distribuídos na sua maioria entre o 1º e o 4º quadrantes. No 1º quadrante, em que para uma evolução positiva ou nula da taxa normal de IVA houve uma evolução positiva da eficiência, temos 50% para Portugal, 20% para a RAM e 40% para a RAA. No 4º quadrante, variação positiva ou nula da taxa normal de IVA e variação negativa do VATp, temos Portugal com 40%, a RAM com 70% e a RAA com 50%.

Nesta análise destacam-se dois momentos, o primeiro ocorrido em 2008 em que houve uma diminuição da taxa normal de IVA de 1% nas três amostras comparativas. Quer em Portugal, na RAM e na RAA verificou-se um efeito idêntico, ou seja, uma diminuição de 1% na taxa normal de IVA provocou um aumento da eficiência de 1,42%, 10,51% e 11,06% respetivamente. O segundo momento é o aumento de 6% da taxa normal de IVA da RAM que apresentou um correspondente negativo na eficiência de 8,83%.

Análise à Evolução do IVA na RAM

Durante o período do estudo, 2005 a 2015, a evolução média de ambas as variáveis é situada no 4º quadrante, a evolução é válida para o País e as Regiões Autónomas em análise individual. Assim sendo, para uma variação média positiva da taxa normal de IVA de 0,20%, 0,70% e 0,10% correspondentes a Portugal, RAM e RAA, respetivamente, temos uma variação média negativa do rácio de eficiência VATp de 0,18%, 0,85% e 0,99%, também respetivamente (ver Tabela 17 em anexo).

Ainda de referir que o maior aumento de eficiência e a maior queda de eficiência se registaram na RAA, a maior queda ocorreu em 2007 e o maior aumento em 2008.



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 21 – Variação da taxa normal de IVA (variável independente - x) Vs. Variação do VATp (variável dependente - y)

4.2.2. C-Efficiency ratio (CER)

O Gráfico 22 representa a evolução do *C-Efficiency ratio*, e esta comparativamente ao já analisado VATp apresenta-se de uma forma muito semelhante.

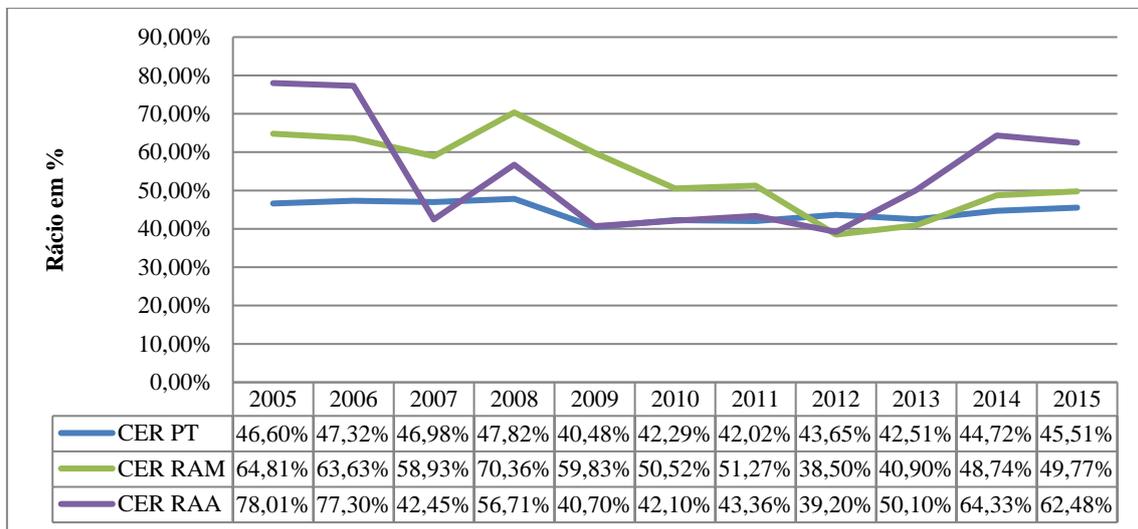
Observando o Gráfico 22 verifica-se que a RAM e a RAA evoluíram de uma forma muito próxima e em sintonia com a tendência do País. De 2005 a 2015 houve uma redução do rácio de eficiência em Portugal de 1,09%, na RAM de 15,04% e na RAA de 15,53%. A tendência de redução do rácio de eficiência verificou-se essencialmente no período de 2005 a 2012, a partir de 2013 a tendência inverteu-se e existiram alguns ganhos de eficiência. Assim sendo, verifica-se que de 2005 a 2012 Portugal apresentou uma redução média de eficiência em 0,42%, a RAM em 3,76% e a RAA em 5,55%. A partir de 2013 até 2015 Portugal surgiu com um ganho de eficiência médio de 3,24%, a RAM com um ganho médio de 3,76% e a RAA com um ganho médio de 7,76%.

Em termos de rácio máximo e mínimo do CER observa-se que a eficiência máxima atingida por Portugal foi em 2008, rácio de 47,82%. O rácio mínimo atingido pelo País foi em 2009 com 40,48%. O rácio médio do CER do País para o período de estudo foi de

Análise à Evolução do IVA na RAM

44,54%. A RAM alcançou o seu valor máximo de eficiência também em 2008 com um rácio de 70,36% e o mínimo em 2012 com um rácio de eficiência de 38,50%. O rácio médio do CER para a RAM foi de 54,30%. Já a RAA atingiu o seu valor máximo no primeiro ano do estudo (2005), rácio de 78,01%, valor que se apresenta como sendo o mais elevado de todo o estudo deste rácio, e o valor mínimo foi atingido em 2012, rácio de 39,20%; este valor é também, no sentido inverso, o mais baixo registado para este rácio de eficiência. O rácio médio da RAA foi de 54,25%, muito idêntico ao da RAM.

Analisando o último ano do estudo, 2015, temos rácios CER diferentes dos rácios VATp, mas com tendências e similaridades muito próximas; tal como verificado no VATp a RAM aproxima o seu rácio de eficiência ao do País baixando significativamente a sua percentagem de eficiência, ou seja, passou de um CER de 64,81% para 49,77% a tal como referido aproximando-se do CER de 45,51% apresentado pelo País. De referir que a quebra do rácio ocorreu principalmente em 2012 quando a RAM surgiu pela primeira vez com um rácio abaixo dos 50%, mais precisamente um rácio de 38,50%. A RAA, tal como o sucedido no rácio VATp, apesar de ver reduzida a sua eficiência manteve-se com um valor muito acima do País e da RAM com um rácio CER de 62,48%. Tal como verificado na RAM, a RAA teve uma redução significativa do rácio em 2012 mas, contrariamente à RAM, a RAA recuperou eficiência de uma forma muito mais expressiva apresentando um rácio deveras elevado no contexto nacional.



Fontes de dados: INE e DROT

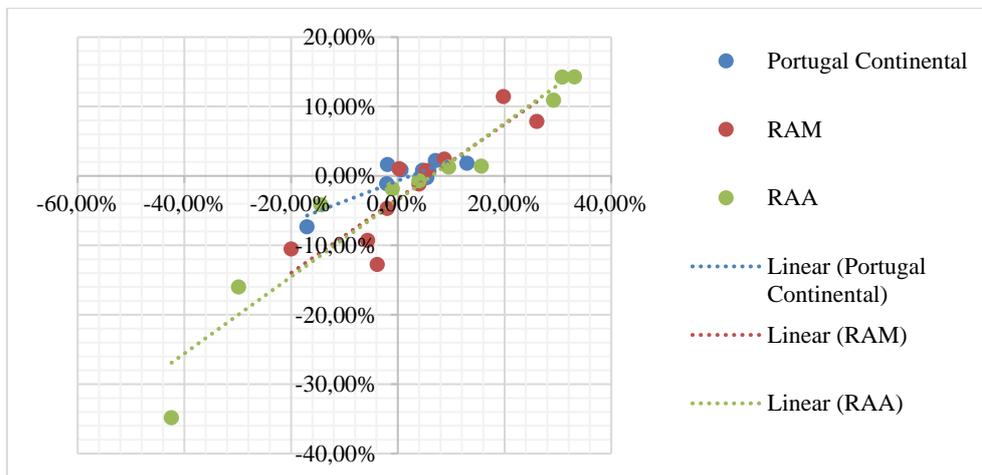
Gráfico 22 – C-Efficiency ratio - CER de 2005 a 2015

Tal como já efetuado para a análise ao VATp o Gráfico 23 relaciona a variação da receita total IVA (variável independente - x) com a variação do rácio de eficiência CER (variável dependente - y). Como é observável e facilmente depreendida, a variação dos 2

Análise à Evolução do IVA na RAM

indicadores está distribuída maioritariamente entre o 1º quadrante e o 3º quadrante, no 1º quadrante temos uma relação positiva em que quando há uma variação positiva da receita há uma variação positiva do CER e no 3º quadrante temos o seu inverso. Efetuando um comparativo entre a RAM, a RAA e o País, temos, para a RAM, uma distribuição da variação de 50% pelo 1º quadrante, 40% pelo 3º quadrante e 10% pelo 4º quadrante, na RAA temos uma distribuição idêntica e, para o País, temos uma distribuição de 50% pelo 1º quadrante, 10% pelo 2º quadrante, 20% pelo 3º quadrante e 20% pelo 4º quadrante. Reforçando o expressado no parágrafo anterior temos, quer para a RAM quer para a RAA, uma distribuição da variação pelo 1º e 3º quadrantes de 90%; olhando para o País temos uma representatividade destes 2 quadrantes de 70%.

Analisando os valores para o período de 2005 a 2015, tendo em conta a variação média, as conclusões são em tudo idênticas às identificadas para o rácio VATp. A variação de Portugal como um todo e das Regiões na forma individual posicionam-se no 4º quadrante para uma análise idêntica ao do Gráfico 23. Isto quer dizer que para um aumento da receita total de IVA há uma diminuição do rácio de eficiência CER. Correspondendo a análise em números tem-se: uma variação média positiva da receita total de IVA para Portugal de 1,99%, para a RAM de 3,29% e para a RAA de 3,49%; e uma variação média negativa do rácio de eficiência CER para Portugal de 0,11%, para a RAM de 1,50% e para a RAA de 1,55% (ver Tabela 18 em anexo).



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 23 – Variação do CER (variável dependente - y) Vs. Variação da receita total de IVA (variável independente - x)

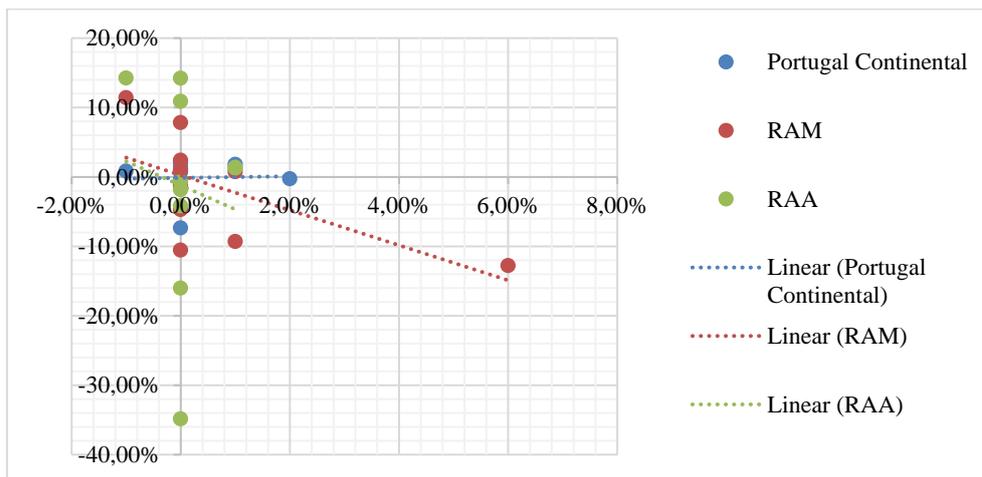
O Gráfico 24 relaciona a evolução da variação da taxa de IVA normal (variável independente - x) com o rácio de eficiência CER (variável dependente - y) de Portugal, da RAM e da RAA. Em consonância com a análise ao VATp verifica-se que os valores

Análise à Evolução do IVA na RAM

de variação de ambos os indicadores estão situados na sua maioria entre o 1º e o 4º quadrantes. No 1º quadrante, para uma evolução positiva ou nula da taxa normal de IVA houve uma evolução positiva da eficiência, houve uma proporção de ocorrência de 50% para Portugal, 20% para a RAM e 40% para a RAA. No 4º quadrante, variação positiva ou nula da taxa normal de IVA e variação negativa do CER, houve uma proporção de ocorrência de 40% para Portugal, 70% para a RAM e 50% para a RAA.

Tal como na análise ao VATp na análise ao rácio CER também se destacam dois momentos: o ano de 2008 em que existiu uma diminuição da taxa normal de IVA de 1% nas três amostras comparativas. Nesse contexto, o efeito obtido foi idêntico em Portugal, na RAM e na RAA, ou seja, para uma diminuição de 1% na taxa normal de IVA obteve-se um aumento da eficiência de 0,84%, 11,43% e 14,26%, respetivamente. Num segundo momento, ocorrido em 2012 na RAM, para um aumento de 6% da taxa normal de IVA verificou-se uma diminuição do rácio de eficiência CER de 12,78%.

Estendendo a análise ao período do estudo, 2005 a 2015, observa-se que a evolução média de ambas as variáveis se situa no 4º quadrante. Isto é válido para o País e para as Regiões Autónomas na forma individual. Transpondo a análise para números verificou-se que para uma variação média positiva da taxa normal de IVA de 0,20% para Portugal, 0,70% para a RAM e 0,10% para a RAA temos uma variação média negativa do rácio de eficiência CER de 0,11% para Portugal, 1,50% para a RAM e 1,55% para a RAA (ver Tabela 19 em anexo).



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 24 – Variação da taxa normal de IVA (variável independente - x) Vs. Variação do CER (variável dependente - y)

4.2.3. *VAT revenue ratio (VRR)*

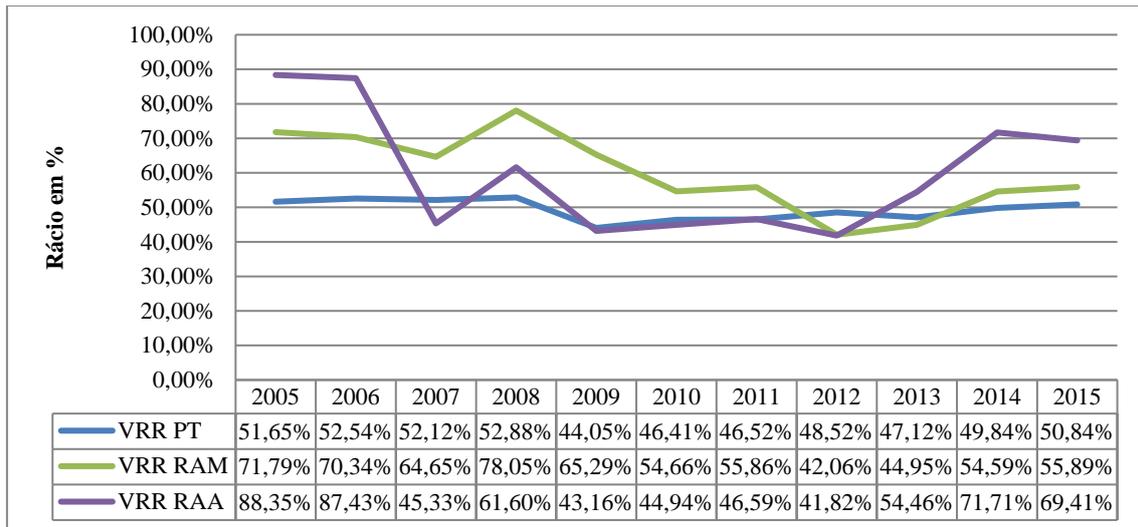
Por fim, segue-se o Gráfico 25 em que se representa a evolução do rácio de eficiência *VAT revenue ratio* que será analisado da mesma forma que os anteriores 2 indicadores, diga-se o VATp e o CER. As conclusões que se tiram são muito idênticas às dos anteriores indicadores apenas variando nas proporções.

Assim sendo e em observância ao Gráfico 25, verificou-se que a RAM e RAA progrediram de uma forma muito similar e em coincidência com a evolução do País. Tendo em conta o primeiro ano de estudo e o último, ou seja, comparando o ano de 2015 com o ano de 2005 constatou-se que houve uma diminuição da eficiência em Portugal de 0,81%. A RAM e a RAA de uma forma individual também apresentavam diminuições do rácio de eficiência VRR, mas em valores superiores aos do País, 15,90% e 18,94%, respetivamente. Tal como já se havia aferido para o VATp e o CER a tendência de diminuição da eficiência ocorreu essencialmente no período de 2005 a 2012 onde se verificou uma redução média de eficiência do VRR em 0,45% para Portugal, 4,25% para a RAM e 6,65% para a RAA. A tendência inverteu-se a partir de 2013 até 2015 passando a haver um aumento médio do VRR de 0,77% para Portugal, 4,61% para a RAM e 9,20% para a RAA.

Mais uma vez e tal como os 2 dois indicadores de eficiência anteriores verificou-se que o rácio VRR máximo foi atingido em 2008 pelo País, também 2008 na RAM e na RAA foi atingido em 2005, primeiro ano do estudo. Os valores máximos do VRR foram de 52,88% para Portugal, 78,05% para a RAM e 88,35% para a RAA. A coincidência dos indicadores manteve-se para os valores mínimos em que os mesmos foram atingidos pelo País em 2009, um rácio de 44,05%, pela RAM e pela RAA em 2012, com rácios de 42,06% e 41,82% respetivamente. O rácio VRR médio para o período do estudo foi de 49,32% para Portugal, de 59,83% para a RAM e de 59,53% para a RAA. As Regiões Autónomas apresentaram um rácio de eficiência superior ao do País, já se havia verificado no VATp e no CER.

Analisando o último ano do período do estudo verificou-se que a redução do rácio de eficiência, para as três amostras, foi mais significativa na RAM pois, fez com esta aproximasse o seu rácio ao registado pelo País, a RAA apesar de ver esse rácio reduzido manteve uma distância ainda considerável. De notar, e o mesmo já havia sucedido para o VATp e o CER que apesar de a RAM não apresentar o maior rácio de eficiência, esse permaneceu na RAA, a RAM foi aquela que apresentou o rácio médio de eficiência mais elevado.

Análise à Evolução do IVA na RAM



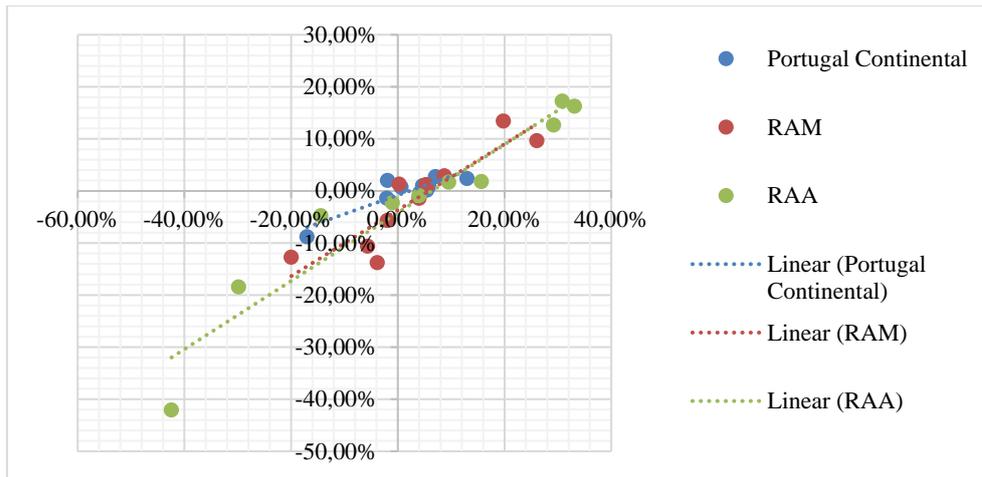
Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 25 – VAT revenue ratio - VRR de 2005 a 2015

No Gráfico 26 apresenta-se a mesma analogia já efetuada para os rácios de eficiência VATp e CER. Da relação entre a receita total de IVA (variável independente – x) e o rácio de eficiência VRR (variável dependente – y) tiram-se as mesmas conclusões em que a distribuição da variação é na sua maioria contida nos 1º e 3º quadrantes. Em que para o primeiro quadrante temos uma variação positiva da receita de IVA e uma variação positiva do VRR e para o segundo quadrante temos uma variação negativa da receita de IVA com uma variação negativa do VRR, verifica-se uma sintonia de variação entre a receita de IVA e o VRR na análise anual. A distribuição apresentou-se da seguinte forma: Portugal com 60% no 1º quadrante, 10% no 2º quadrante, 20% no 3º quadrante e 10% no 4º quadrante; a RAM e a RAA com 50% no 1º quadrante, 40% no 3º quadrante e 10% no 4º quadrante. Proporcionalmente então verificou-se que Portugal apresentava 80% dos valores distribuídos entre os 1º e 3º quadrantes, a RAM e RAA apresentam 90% dos valores distribuídos entre os 1º e 3º quadrantes.

Olhando para o período total do estudo e observando as amostras em termos médios, tem-se uma interpretação diferente da distribuição e evolução das variáveis que se posicionam no 4º quadrante. Desta forma temos que, para uma evolução média positiva da receita total de IVA houve uma evolução média negativa do rácio VRR. Isto é válido não só para o País como também para as Regiões Autónomas estudadas de forma isolada. Em termos de valores temos para Portugal, para a RAM e para a RAA uma variação média positiva da receita do IVA de 1,99%, de 3,29% e 3,49%, respetivamente, e uma variação média negativa do VRR de 0,08%, 1,59% e 1,89%, respetivamente. Análise e resultados muito idênticos aos já estudados VATp e CER (ver Tabela 20 em anexo).

Análise à Evolução do IVA na RAM



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 26 – Variação do VRR (variável dependente - y) Vs. Variação da receita total de IVA (variável independente - x)

Uma vez mais e seguindo o mesmo raciocínio tido para as análises aos rácios de eficiência VATp e CER, o Gráfico 27 relaciona a evolução da variação da taxa de IVA normal (variável independente - x) com o rácio de eficiência VRR (variável dependente - y) de Portugal, da RAM e da RAA. Não é de estranhar que a evolução de ambas as variáveis seja idêntica à já verificada para os rácios VATp e CER. Tendo isto em conta, constata-se que os valores em análise distribuem-se na sua maioria pelos 1º e 4º quadrantes. No 1º quadrante, para uma evolução positiva ou nula da taxa normal de IVA houve uma evolução positiva da eficiência, a proporção de ocorrência é de 60% para Portugal, 40% para a RAM e para a RAA. No 4º quadrante, a variação positiva ou nula da taxa normal de IVA e variação negativa do VRR, a proporção de ocorrência é de 30% para Portugal, 50% para a RAM e para a RAA.

Tal como na análise ao VATp e ao CER na análise ao rácio VRR também se destacam dois momentos particulares: o ano de 2008 em que ocorreu uma diminuição da taxa normal de IVA de 1% nas três amostras comparativas. O resultado tido foi idêntico em Portugal, na RAM e na RAA, ou seja, para uma diminuição de 1% na taxa normal de IVA obteve-se um aumento da eficiência de 0,75%, 13,41% e 16,27%, respetivamente. Num segundo momento destaca-se o ano de 2012 e a RAM, onde se registou um aumento da taxa normal de IVA de 6%, a esse aumento fez-se corresponder uma diminuição do rácio de eficiência VRR de 13,80%.

No período do estudo, 2005 a 2015, observa-se que o valor médio de evolução de ambas as variáveis está posicionado no 4º quadrante, sendo isto válido para o estudo das três amostras. Em números verifica-se que para uma variação média positiva da taxa normal

Análise à Evolução do IVA na RAM

de IVA de 0,20% para Portugal, 0,70% para a RAM e 0,10% para a RAA temos uma variação média negativa do rácio de eficiência VRR de 0,08% para Portugal, 1,59% para a RAM e 1,89% para a RAA (ver Tabela 21 em anexo).



Fontes de dados: INE e DROT

Gráfico 27 – Variação da taxa normal de IVA (variável independente - x) Vs. Variação do VRR (variável dependente - y)

CAPÍTULO 5 – Conclusões

5.1. Objetivos e resultados

Tendo em conta o objetivo central do estudo, que consistiu na análise da evolução do IVA na RAM com referência ao período de 2005 a 2015, bem como as questões que daí emergem (e que são propostas no capítulo 3), pode-se enquadrar a conjuntura nacional e regional num contexto em que o desenvolvimento económico é uma prioridade. Tal como se refere ao longo da revisão de literatura são estabelecidos pontos-chave associados aos acontecimentos verificados durante o período de estudo que são de enorme preponderância e por demais referidos pela literatura.

Pode-se então concluir, tal como referem Adamczyk (2015), Amorim (2015), Alvarez (2014), Solomon (2014) e de La Feria & Krever (2013), que há uma tendência inevitável de harmonização fiscal que, de acordo com Drăcea et al. (2013) e Garcia, Pabsdorf e Mihi-Ramirez (2013), contribuirá para a eliminação de distorções dos mercados internos e externos. No caso da RAM, e como já referido ao longo do estudo, no decorrer da crise de 2008 se viu obrigada a um plano de ajustamento económico e financeiro específico usando o IVA como instrumento de fácil obtenção de receitas e de desenvolvimento económico com pouco impacto social, como também Ofoegbu et al. (2016), Unegbu & Irefin (2011) e Erero (2015) concluíram dos seus estudos, acelerou a tendência de harmonização fiscal territorial e já em 2012 aproximou as taxas aplicadas de IVA a 1 ponto percentual de diferença das taxas aplicadas em Portugal Continental. No contexto nacional resta apenas a RAA, que mantém as suas taxas um pouco mais baixas do que as aplicadas em Portugal Continental e na RAM.

Importa referir que também se constata a íntima relação que o IVA tem com a situação política e/ou financeira do país. Com isto e indo ao encontro de Aizenman & Jinjarak (2008) e Braz & Cunha (2009), verificam-se variações ou alterações constantes quando se alteram governos ou quando se está perante conjunturas económicas adversas, mais concretamente as alterações ocorridas em 2008, 2010, 2011 e 2012.

Observando os resultados e eliminada a barreira dos sistemas fiscais diferentes que são um problema nos estudos tidos para o IVA, conforme menciona Keen (2013), temos algumas possíveis conclusões procedentes da evolução do IVA e que de alguma forma justificam a pertinência do estudo. Uma das questões que se levantava inicialmente era se os aumentos das taxas se refletiam num aumento de receitas fiscais e por consequência, num aumento de PIB. Nesta questão e, de uma forma geral pode-se afirmar que uma

evolução positiva das taxas representa um aumento de receita sendo que, no período do estudo, desde o seu ponto de partida e o seu ponto final, verificou-se um aumento das taxas de IVA, mais expressivo na RAM, e consequente aumento de receitas fiscais e também do PIB. Como seria de esperar a RAM foi aquela que viu a sua receita de IVA crescer mais e a RAA a que menos cresceu. Em termos de PIB e apesar de também crescer a RAM já não é aquela que apresenta o maior crescimento e está muito abaixo da média entre Portugal Continental e RAA. Constatou-se ainda que e em contraciclo do que é referido por Eugène et al. (2013), que menciona que nos países europeus com contextos económicos adversos há a tendência de aumento de receita de IVA e diminuição da carga fiscal, verifica-se no período mais acentuado da crise, 2007 a 2012, uma diminuição da receita de IVA e um aumento da carga fiscal.

Relativamente à eficiência e às conclusões tidas importa referir, tal como Tagkalakis (2014) menciona no seu estudo, que a eficiência está relacionada com a atividade económica sendo que há uma tendência de menor eficiência em períodos de crise. Fato esse que se verifica no estudo para os três indicadores de eficiência, principalmente durante o período da crise (2007 a 2012), com principal incidência nas regiões autónomas. Apesar do referido no parágrafo anterior, e em observância aos 3 indicadores de eficiência conclui-se que as regiões autónomas têm níveis de eficiência superiores aos de Portugal Continental, indiciando que a descentralização de alguns poderes administrativos poderá estar conectada à eficiência e a uma possível melhoria da qualidade institucional indo ao encontro do estudo de Houssa & Megersa (2017) que defendem que uma melhor eficiência está intimamente relacionada com uma boa administração fiscal.

Há também o fato de a RAA apresentar os maiores níveis de eficiência o que também poderá estar relacionado com as taxas de IVA serem mais reduzidas que a RAM e Portugal Continental, estando de alguma forma menos propensa ao desenvolvimento de economia paralela e talvez menos sujeita a evasões fiscais.

Por fim, e não menos relevante, verificou-se na RAM uma estrondosa queda da eficiência a quando do aumento abrupto das taxas de IVA da região em 2012 o que está de acordo com o sugerido por Blechová, et al. (2013), a importância das características estruturais das quais se incluem as taxas aplicadas. O país, por sua vez, está em consonância com a afirmação de Adamczyk (2015) referindo que pequenas alterações têm implicações pouco significativas no que respeita à eficiência do IVA.

5.2. Limitações do estudo

Relativamente às limitações encontradas no estudo destacam-se essencialmente cinco. Em primeiro lugar a dificuldade em se conseguir dados de nível regional para se poder obter os referentes ao IVA foi necessário consultar todas as execuções orçamentais da RAM e da RAA.

Em segundo lugar a subjetividade dos valores apresentados da receita de IVA das Regiões Autónomas, pois esses valores são atribuídos através de um sistema de capitação, ou seja, não são propriamente valores reais e efetivos de receita.

Em terceiro lugar destaca-se a inexistência de investigações sobre o IVA em contextos territoriais e autonómicos não sendo possível, por consequência, haver uma comparação dos dados apresentados como também se deparou com um défice de literatura específica. Em quarto lugar as limitações dos indicadores de eficiência utilizados os quais se encontram já expostas nos capítulos 2 e 3.

Por fim, a própria literatura existente sobre o IVA e sobre os indicadores utilizados é um pouco ambígua e na maioria dos casos são apresentadas conclusões superficiais e hipotéticas.

5.3. Sugestões para investigações futuras

Tendo em conta o explanado ao longo do estudo e aos dados apresentados, sugerem-se as seguintes propostas para investigações vindouras: Estender o estudo a todas as regiões do País, tentando com isto entender as questões da eficiência e descobrir se existem dados suficientes para afirmarmos que há maior evasão fiscal em determinadas zonas; Alargar o período de estudo de modo a entendermos a continuidade ou não da estabilidade fiscal, sugerindo-se um período a rondar os 20 anos e repetindo o estudo em 2020, sendo então de 2000 a 2020; Introduzir outras regiões ultraperiféricas nas comparações do estudo ou então efetuar um com todas as regiões ultraperiféricas da EU-28; outro estudo que se propõe, e na linha do ponto anterior, é efetuar uma investigação que recaia sobre a zona da Macaronésia⁶, grupo de ilhas circunjacentes e de particularidades idênticas. E, por fim, sugere-se a utilização de outros indicadores ou o desenvolvimento de outros indicadores que suprem as limitações dos utilizados.

⁶ A Macaronésia é composta por um grupo de ilhas no Atlântico Norte pertencentes a quatro arquipélagos: Açores, Madeira, Canárias e Cabo Verde.

Bibliografia

Adamczyk, A. 2015. Fiscal Efficiency of VAT in EU Member States. *Eurasian Journal of Economics and Finance*, 3 (2): 23-29.

Aizenman, J., & Jinjarak, Y. 2008. The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence. *Journal of International Trade and Economic Development*, 17 (3): 391-410.

Alvarez, S. 2014. *A Evolução e a Eficiência do IVA nos países da União Europeia (98-2011)*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG), Portugal.

Amorim, B. V. F d.. 2015. *O IVA: conjuntura económica e análise econométrica*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia do Porto, Portugal.

Antić, D. 2014. Efficiency of a single-rate and broad-based VAT system: the case of Bosnia and Herzegovina. *Financial Theory and Practice*, 38 (3): 304-335.

Banco de Portugal [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <https://www.bportugal.pt/publications/banco-de-portugal?mlid=406>.

Bird, R. M., & Gendron, P. 2006. Is VAT the Best Way to Impose a General Consumption Tax in Developing Countries?. *Bulletin for International Taxation*, 60 (7): 287.

Blechová, B. Janoušková, & J. Sobotovičová, S. 2013. *VAT and Improving its Performance. Recent Advances in Energy, Environment, Economics and Technological Innovation*, 1934/3: 220-225.

Bodin, J. P., Ebrill, L. P., Keen, M., & Summers, V. P. 2001. The Modern VAT. *The Modern VAT*, 1 (1): 1-223.

Braz, C., & Correia da Cunha, J. 2009. The Redistributive Effects of VAT in Portugal. *Economic Bulletin*, 71-86.

Carita, R. 2006. *A Assembleia Legislativa*. Região Autónoma da Madeira. 240182/06. Conselho da União Europeia. 2016. *Plano de ação sobre o IVA "Rumo a um espaço único do IVA na UE"*, 8748/16. Bruxelas.

Constituição da República Portuguesa [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>.

Council Directive 2009/47/EC [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1499781943299&uri=CELEX:32009L0047>.

Council Directive 2010/88/EU [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1499781801056&uri=CELEX:32010L0088>.

Coutinho, C. P. 2014. *Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas*. Leya.

de La Feria, R. 2013. *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*. Kluwer Law International. ISBN 978-90-411-3276-5.

de La Feria, R. 2015. EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox. *Browser Download This Paper*. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2718107>

de La Feria, R., & Krever, R. 2013. *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*. Kluwer Law International. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2293088>.

Decreto-lei n.º 18/2005 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/ronlyres/5A3AA71F-438C-4841-BB6F-668CAF673F5E/0/decreto-lei_18-2005_de_18_de_janeiro_i_serie-a_n_12.pdf.

Decreto-lei n.º 290/92 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/ronlyres/4DFBAFB8-1F8C-4DE8-AA6D-EAB1946554E1/0/decreto-lei_290-92_de_28_de_dezembro.pdf.

Decreto-lei n.º 394-B/84 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/ronlyres/E5D4B380-F7C0-485D-95DC-46285280295A/0/IVA_REPUBLICADO.pdf.

Drăcea, M., Buziernescu, R., & Florea, N. M. 2013. Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives. *Finance: Challenges of the Future*, 15: 60-65.

Duarte, T. 2009. A possibilidade da investigação a 3: reflexões sobre triangulação (metodológica). *CIES e-Working Paper*, 60/2009.

Erero, J. L. 2015. Effects of Increases in Value Added Tax: A Dynamic CGE Approach. *ERSA Working Paper*, 558.

Eugène, B., Bisciari, P., Nautet, M., Stinglhamber, P., & Van Meensel, L. 2014. Trends in tax systems in the EU. National Bank of Belgium. *NBB Economic Review*, 25-45.

European Commission. 2016. *Taxation trends in the European Union*. 2016 edition. Luxembourg.

European Commission. 2016. *Towards a single EU VAT area - Time to decide* [online]. [Acedido a: 10 de julho de 2017]. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf.

European Commission. 2017. *VAT Rates* [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en.

Eurostat [online]. 2017. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics.

Garcia, E. C., Pabsdorf, M. N. & Mihi-Ramirez, A. 2013. Fiscal Harmonization and Economic Integration in the European Union. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 24 (1): 44-51.

Houssa, R., & Megersa, K. 2017. *Institutional quality, economic development and the performance of VAT*, 0115. University of Namur, Department of Economics.

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_main&xpid=INE, [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017].

IBFD, 2014. Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates. *International VAT Monitor*, 25 (2). Amsterdam: IBFD.

Instituto Nacional de Estatística. 2017. Estatísticas das Receitas Fiscais – 1995-2016. *Destaque*. Maio. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=281086104&DESTAQUEStema=55536&DESTAQUESmodo=2

Keen, M. & Lockwood, B. 2010. The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences. *Journal of Development Economics*, 92 (2): 138-151.

Keen, M. 2013. The Anatomy of the VAT. *IMF Working Paper*, WP/13/111.

Keen, M., & Smith, S. 2006. VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done?. *National Tax Journal*, 861-887.

KPMG International. 2015. *2015 Global Tax Rate Survey*, 132760-G. October.

Lei n.º 1/87 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A8FB68F2-86BD-440C-ACF0-99A26A711DAB/0/lei_1_de_6_de_janeiro_de_1987_i_serie.pdf.

Lei n.º 9/87 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <http://srpf.gov-madeira.pt/media/Conteudos/Ficheiros/DRTesouro/Legislacao/C3.pdf>.

Lei Orgânica n.º 2/2013 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2241&tabela=leis.

Lowtax - Global Tax & Business Portal. 2017. *Madeira – VAT Capital of the World?* [online]. [Acedido a: 25 de abril de 2017]. Disponível em: <https://www.lowtax.net/lowtax/html/jmdspec.html>.

Martinho, M. C. P. S. 2015. *Determinants of VAT Rate: Evidence from 27 EU countries*. Masters Dissertation. ISCTE Business School. Portugal.

Mirrlees, J. A. 2010. *Dimensions of tax design: the Mirrlees review*. Oxford University Press.

OECD. 2010. *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264091320-en>.

OECD. 2016. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en>.

Ofoegbu, G. N., Akwu, D. O., & O O. 2016. Empirical Analysis of Effect of Tax Revenue on Economic Development of Nigeria. *International Journal of Asian Social Science*, 6 (10): 604-613.

Orçamento do Estado [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <https://www.dgo.pt/Paginas/default.aspx>.

Orçamentos da RAA [online]. [Acedido a: 3 de maio de 2017]. Disponível em: <http://www.azores.gov.pt/Portal/pt/entidades/vp-drot/textoTabela/ORAA.htm>.

Orçamentos da RAM [online]. [Acedido a: 3 de maio de 2017]. Disponível em: <http://srpf.gov-madeira.pt/?modo=areas&area=orcamento-da-ram-47>.

Pomeranz, D. 2015. No Taxation Without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax. *The American economic review*, 105 (8): 2539-2569.

Portaria 77-A/2014 [online]. [Acedido a: 24 de setembro de 2017]. Disponível em: <http://publicos.pt/documento/id25344717/portaria-77-A/2014>.

Rodríguez, E. F., & García, S. A. 2003. Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal. *Impuestos*, 1: 387-416.

Santos, A. C., Martins, A., Tomaz, J. A., Morais, R., Pardal, S., Reis, A., & Ferreira, R. 2009. *Relatório do Grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, Ministério das Finanças. Lisboa.

Schatzenstaller, M., Krenek, A., Nerudová, D., & Dobranschi, M. 2016. EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget: Pros, Cons and Sustainability-Oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates. *FairTax Working Paper Series*, 3.

Sexta Diretiva do IVA [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV%3A131006>

Silva, C. S. F. d. 2016. *The Determinants of VAT Revenues in Portugal*. Masters Dissertation. Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG). Portugal.

Smith, S., & Keen, M. 2007. VAT Fraud and Evasion: What do we know, and What Can be Done?. *IMF Working Paper*, WP/07/31.

Sokolovska, O., & Sokolovskyi, D. 2015. VAT Efficiency in the Countries Worldwide. *MPRA Paper*, 66422. Disponível em: <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/66422/>.

Solomon, A. G. 2014. Evolutions And Trends on Harmonization and Tax Coordination. *Internal Auditing & Risk Management*, 9 (2): 211-218.

Tabela 1 [online]. [Acedido a: 16 de março de 2017]. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat_en.

Tabela 2 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/888933419943>.

Tagkalakis, A. O. 2014. The determinants of vat revenue efficiency: recent evidence from Greece. *Bank of Greece Working Paper*, 181.

The Portuguese Tax System. 2009 [online]. [Acedido a: 1 de maio de 2017]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/F2D76036-A62A-4BEF-9AA3-6A7B34F53371/0/Portuguese_Tax_System_CEF.pdf.

Unegbu, A. O., & Irefin, D. 2011. Impact of VAT on economic development of emerging nations. *Journal of Economics and International Finance*, 3 (8): 492-503.

Vieira, A. 2016. Autonomia e Finanças [online]. [Acedido a: 17 de março de 2017]. Disponível em: <http://aprenderamadeira.net/autonomia-e-financas/>.

Zídková, H. 2014. Determinants of VAT GAP in EU. *Prague Economic Papers*, 23 (4): 514-530.

Análise à Evolução do IVA na RAM

Anexos

Anos	Portugal	Portugal Continental	RAM	RAA
2005	48 876,90	33 543,72	738,78	505,73
2015	62 032,72	42 086,54	891,72	630,11
Varição	26,92%	25,47%	20,70%	24,59%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 3 – Evolução da receita total de impostos

Anos	Portugal	Portugal Continental	RAM	RAA
2005	158 652,56	151 388,87	3 890,20	3 264,10
2015	179 504,33	171 553,46	4 158,90	3 785,10
Varição	13,14%	13,32%	6,91%	15,96%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 4 – Evolução do PIB

Anos	PIB	Var.	%	Total das Receitas Impostos c/ CS	Var.	%
2005	158 652,56	-	100,00%	48 876,90	-	30,81%
2006	166 248,72	4,79%	100,00%	52 088,04	6,57%	31,33%
2007	175 467,72	5,55%	100,00%	55 828,98	7,18%	31,82%
2008	178 872,58	1,94%	100,00%	56 756,07	1,66%	31,73%
2009	175 448,19	-1,91%	100,00%	52 483,78	-7,53%	29,91%
2010	179 929,81	2,55%	100,00%	54 707,53	4,24%	30,40%
2011	176 166,58	-2,09%	100,00%	56 952,70	4,10%	32,33%
2012	168 397,97	-4,41%	100,00%	53 515,99	-6,03%	31,78%
2013	170 269,33	1,11%	100,00%	58 015,36	8,41%	34,07%
2014	173 079,06	1,65%	100,00%	59 288,88	2,20%	34,26%
2015	179 504,33	3,71%	100,00%	62 032,72	4,63%	34,56%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 5 – Evolução da receita total de impostos Vs. Evolução do PIB em Portugal

Ano	PIB	Var.	%	Total das Receitas Impostos c/ CS	Var.	%
2005	3 890,20	-	100,00%	738,78	-	18,99%
2006	4 101,20	5,42%	100,00%	762,79	3,25%	18,60%
2007	4 305,80	4,99%	100,00%	722,59	-5,27%	16,78%
2008	4 448,50	3,31%	100,00%	792,34	9,65%	17,81%
2009	4 335,30	-2,54%	100,00%	649,69	-18,00%	14,99%
2010	4 410,90	1,74%	100,00%	689,16	6,07%	15,62%
2011	4 367,20	-0,99%	100,00%	673,00	-2,34%	15,41%
2012	3 973,50	-9,01%	100,00%	657,32	-2,33%	16,54%
2013	4 031,40	1,46%	100,00%	852,16	29,64%	21,14%
2014	4 124,20	2,30%	100,00%	883,56	3,68%	21,42%
2015	4 158,90	0,84%	100,00%	891,72	0,92%	21,44%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 6 – Evolução da receita total de impostos Vs. Evolução do PIB na RAM

Análise à Evolução do IVA na RAM

Anos	PIB	Var.	%	Total das Receitas Impostos c/ CS	Var.	%
2005	3 264,10	-	100,00%	505,73	-	15,49%
2006	3 430,80	5,11%	100,00%	585,33	15,74%	17,06%
2007	3 603,50	5,03%	100,00%	476,15	-18,65%	13,21%
2008	3 760,70	4,36%	100,00%	522,11	9,65%	13,88%
2009	3 729,30	-0,83%	100,00%	449,36	-13,93%	12,05%
2010	3 835,80	2,86%	100,00%	479,14	6,63%	12,49%
2011	3 760,30	-1,97%	100,00%	506,59	5,73%	13,47%
2012	3 610,40	-3,99%	100,00%	430,62	-15,00%	11,93%
2013	3 663,10	1,46%	100,00%	554,59	28,79%	15,14%
2014	3 706,30	1,18%	100,00%	618,44	11,51%	16,69%
2015	3 785,10	2,13%	100,00%	630,11	1,89%	16,65%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 7 – Evolução da receita total de impostos Vs. Evolução do PIB na RAA

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
EU-28	38,72	39,10	39,15	39,04	38,41	38,44	38,91	39,56	40,00	40,03	39,98
EA-19	39,46	39,89	40,00	39,58	39,29	39,20	39,71	40,75	41,32	41,51	41,44

Fontes de dados: Comissão Europeia

Tabela 8 – Receita total de impostos (c/ CS) em % do PIB

Anos	PIB	Var.	%	Receita Total de IVA	Var.	% PIB
2005	158 652,56	-	100,00%	13 000,96	-	8,19%
2006	166 248,72	4,79%	100,00%	13 763,61	5,87%	8,28%
2007	175 467,72	5,55%	100,00%	14 333,38	4,14%	8,17%
2008	178 872,58	1,94%	100,00%	14 423,97	0,63%	8,06%
2009	175 448,19	-1,91%	100,00%	11 971,20	-17,00%	6,82%
2010	179 929,81	2,55%	100,00%	13 527,13	13,00%	7,52%
2011	176 166,58	-2,09%	100,00%	14 264,88	5,45%	8,10%
2012	168 397,97	-4,41%	100,00%	13 994,91	-1,89%	8,31%
2013	170 269,33	1,11%	100,00%	13 709,66	-2,04%	8,05%
2014	173 079,06	1,65%	100,00%	14 681,60	7,09%	8,48%
2015	179 504,33	3,71%	100,00%	15 367,76	4,67%	8,56%
Média	172 912,44	1,29%		13 912,64	1,99%	

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 9 – Evolução da receita total de IVA Vs. Evolução do PIB em Portugal

Análise à Evolução do IVA na RAM

Anos	PIB	Var.	%	Receita Total de IVA	Var.	% PIB
2005	3 890,20	-	100,00%	274,32	-	7,05%
2006	4 101,20	5,42%	100,00%	285,35	4,02%	6,96%
2007	4 305,80	4,99%	100,00%	279,81	-1,94%	6,50%
2008	4 448,50	3,31%	100,00%	335,24	19,81%	7,54%
2009	4 335,30	-2,54%	100,00%	268,36	-19,95%	6,19%
2010	4 410,90	1,74%	100,00%	253,26	-5,63%	5,74%
2011	4 367,20	-0,99%	100,00%	266,69	5,30%	6,11%
2012	3 973,50	-9,01%	100,00%	256,47	-3,83%	6,45%
2013	4 031,40	1,46%	100,00%	278,89	8,74%	6,92%
2014	4 124,20	2,30%	100,00%	351,66	26,09%	8,53%
2015	4 158,90	0,84%	100,00%	352,67	0,29%	8,48%
Média	4 195,19	0,75%		291,16	3,29%	

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 10 – Evolução da receita total de IVA Vs. Evolução do PIB na RAM

Anos	PIB	Var.	%	Receita Total de IVA	Var.	% PIB
2005	3 264,10	-	100,00%	271,95	-	8,33%
2006	3 430,80	5,11%	100,00%	282,87	4,01%	8,24%
2007	3 603,50	5,03%	100,00%	162,90	-42,41%	4,52%
2008	3 760,70	4,36%	100,00%	216,88	33,14%	5,77%
2009	3 729,30	-0,83%	100,00%	152,25	-29,80%	4,08%
2010	3 835,80	2,86%	100,00%	176,15	15,70%	4,59%
2011	3 760,30	-1,97%	100,00%	193,01	9,57%	5,13%
2012	3 610,40	-3,99%	100,00%	165,21	-14,41%	4,58%
2013	3 663,10	1,46%	100,00%	213,49	29,23%	5,83%
2014	3 706,30	1,18%	100,00%	279,36	30,85%	7,54%
2015	3 785,10	2,13%	100,00%	276,59	-0,99%	7,31%
Média	3 649,95	1,53%		217,33	3,49%	

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 11 – Evolução da receita total de IVA Vs. Evolução do PIB na RAA

Anos	Portugal	Portugal Continental	RAM	RAA
2005	26,60%	35,31%	37,13%	53,77%
2006	26,42%	34,87%	37,41%	48,33%
2007	25,67%	34,51%	38,72%	34,21%
2008	25,41%	34,19%	42,31%	41,54%
2009	22,81%	31,50%	41,31%	33,88%
2010	24,73%	34,09%	36,75%	36,76%
2011	25,05%	34,06%	39,63%	38,10%
2012	26,15%	35,57%	39,02%	38,36%
2013	23,63%	31,04%	32,73%	38,50%
2014	24,76%	32,50%	39,80%	45,17%
2015	24,77%	32,66%	39,55%	43,90%
Média	25,09%	33,66%	38,58%	41,14%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 12 – Valor médio da receita total de IVA em % da Receita total de impostos

Análise à Evolução do IVA na RAM

Anos	Portugal	Portugal Continental	RAM	RAA
2005	36,23%	37,42%	37,32%	54,08%
2006	35,62%	36,68%	37,60%	48,57%
2007	34,49%	36,23%	39,03%	34,53%
2008	34,52%	35,94%	42,64%	41,89%
2009	31,94%	33,26%	41,70%	34,23%
2010	34,46%	35,97%	37,08%	37,11%
2011	34,55%	35,84%	40,00%	38,46%
2012	35,98%	37,20%	39,34%	38,70%
2013	31,97%	32,59%	32,92%	38,85%
2014	33,59%	34,25%	40,16%	45,85%
2015	33,53%	34,36%	39,94%	44,61%
Média	34,26%	35,43%	38,89%	41,53%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 13 – Valor médio da receita total de IVA em % da Receita total fiscal

Ano	Var. RTI PT	Var. IVA PT	Var. RTI RAM	Var. IVA RAM	Var. RTI RAA	Var. IVA RAA
2006	6,57%	5,87%	3,25%	4,02%	15,74%	4,01%
2007	7,18%	4,14%	-5,27%	-1,94%	-18,65%	-42,41%
2008	1,66%	0,63%	9,65%	19,81%	9,65%	33,14%
2009	-7,53%	-17,00%	-18,00%	-19,95%	-13,93%	-29,80%
2010	4,24%	13,00%	6,07%	-5,63%	6,63%	15,70%
2011	4,10%	5,45%	-2,34%	5,30%	5,73%	9,57%
2012	-6,03%	-1,89%	-2,33%	-3,83%	-15,00%	-14,41%
2013	8,41%	-2,04%	29,64%	8,74%	28,79%	29,23%
2014	2,20%	7,09%	3,68%	26,09%	11,51%	30,85%
2015	4,63%	4,67%	0,92%	0,29%	1,89%	-0,99%
Média	2,54%	1,99%	2,53%	3,29%	3,24%	3,49%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 14 – Variação média da receita total de impostos Vs. Variação média da receita total de IVA

Anos	Portugal	Portugal Continental	RAM	RAA
2005	13 000,96	11 845,70	274,32	271,95
2015	15 367,76	13 744,52	352,67	276,59
Variação	18,20%	16,03%	28,56%	1,70%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 15 – Evolução da receita de IVA

Análise à Evolução do IVA na RAM

Ano	Var. IVA PT	Var. VATp PT	Var. IVA RAM	Var. VATp RAM	Var. IVA RAA	Var. VATp RAA
2006	5,87%	0,40%	4,02%	-0,63%	4,01%	-0,58%
2007	4,14%	-0,53%	-1,94%	-3,06%	-42,41%	-24,83%
2008	0,63%	1,42%	19,81%	10,51%	33,14%	11,06%
2009	-17,00%	-6,20%	-19,95%	-9,61%	-29,80%	-12,03%
2010	13,00%	1,68%	-5,63%	-5,94%	15,70%	1,45%
2011	5,45%	-0,59%	5,30%	-0,11%	9,57%	1,47%
2012	-1,89%	0,93%	-3,83%	-8,83%	-14,41%	-3,48%
2013	-2,04%	-1,13%	8,74%	2,11%	29,23%	7,83%
2014	7,09%	1,87%	26,09%	7,31%	30,85%	10,68%
2015	4,67%	0,34%	0,29%	-0,21%	-0,99%	-1,44%
Média	1,99%	-0,18%	3,29%	-0,85%	3,49%	-0,99%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 16 – Variação média da receita total de IVA Vs. Variação média do VATp

Ano	Var. IVA PT	Var. VATp PT	Var. IVA RAM	Var. VATp RAM	Var. IVA RAA	Var. VATp RAA
2006	0,00%	0,40%	0,00%	-0,63%	0,00%	-0,58%
2007	0,00%	-0,53%	0,00%	-3,06%	0,00%	-24,83%
2008	-1,00%	1,42%	-1,00%	10,51%	-1,00%	11,06%
2009	0,00%	-6,20%	0,00%	-9,61%	0,00%	-12,03%
2010	1,00%	1,68%	1,00%	-5,94%	1,00%	1,45%
2011	2,00%	-0,59%	1,00%	-0,11%	1,00%	1,47%
2012	0,00%	0,93%	6,00%	-8,83%	0,00%	-3,48%
2013	0,00%	-1,13%	0,00%	2,11%	0,00%	7,83%
2014	0,00%	1,87%	0,00%	7,31%	0,00%	10,68%
2015	0,00%	0,34%	0,00%	-0,21%	0,00%	-1,44%
Média	0,20%	-0,18%	0,70%	-0,85%	0,10%	-0,99%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 17 – Variação da taxa normal de IVA Vs. Variação média do VATp

Ano	Var. IVA PT	Var. CER PT	Var. IVA RAM	Var. CER RAM	Var. IVA RAA	Var. CER RAA
2006	5,87%	0,72%	4,02%	-1,18%	4,01%	-0,72%
2007	4,14%	-0,34%	-1,94%	-4,70%	-42,41%	-34,85%
2008	0,63%	0,84%	19,81%	11,43%	33,14%	14,26%
2009	-17,00%	-7,34%	-19,95%	-10,54%	-29,80%	-16,01%
2010	13,00%	1,80%	-5,63%	-9,30%	15,70%	1,40%
2011	5,45%	-0,26%	5,30%	0,75%	9,57%	1,26%
2012	-1,89%	1,63%	-3,83%	-12,78%	-14,41%	-4,16%
2013	-2,04%	-1,14%	8,74%	2,41%	29,23%	10,90%
2014	7,09%	2,21%	26,09%	7,83%	30,85%	14,23%
2015	4,67%	0,80%	0,29%	1,03%	-0,99%	-1,86%
Média	1,99%	-0,11%	3,29%	-1,50%	3,49%	-1,55%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 18 – Variação média da receita total de IVA Vs. Variação média do CER

Análise à Evolução do IVA na RAM

Ano	Var. IVA PT	Var. CER PT	Var. IVA RAM	Var. CER RAM	Var. IVA RAA	Var. CER RAA
2006	0,00%	0,72%	0,00%	-1,18%	0,00%	-0,72%
2007	0,00%	-0,34%	0,00%	-4,70%	0,00%	-34,85%
2008	-1,00%	0,84%	-1,00%	11,43%	-1,00%	14,26%
2009	0,00%	-7,34%	0,00%	-10,54%	0,00%	-16,01%
2010	1,00%	1,80%	1,00%	-9,30%	1,00%	1,40%
2011	2,00%	-0,26%	1,00%	0,75%	1,00%	1,26%
2012	0,00%	1,63%	6,00%	-12,78%	0,00%	-4,16%
2013	0,00%	-1,14%	0,00%	2,41%	0,00%	10,90%
2014	0,00%	2,21%	0,00%	7,83%	0,00%	14,23%
2015	0,00%	0,80%	0,00%	1,03%	0,00%	-1,86%
Média	0,20%	-0,11%	0,70%	-1,50%	0,10%	-1,55%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 19 – Variação da taxa normal de IVA Vs. Variação média do CER

Ano	Var. IVA PT	Var. VRR PT	Var. IVA RAM	Var. VRR RAM	Var. IVA RAA	Var. VRR RAA
2006	5,87%	0,89%	4,02%	-1,45%	4,01%	-0,92%
2007	4,14%	-0,42%	-1,94%	-5,70%	-42,41%	-42,10%
2008	0,63%	0,75%	19,81%	13,41%	33,14%	16,27%
2009	-17,00%	-8,83%	-19,95%	-12,76%	-29,80%	-18,44%
2010	13,00%	2,36%	-5,63%	-10,63%	15,70%	1,78%
2011	5,45%	0,11%	5,30%	1,19%	9,57%	1,65%
2012	-1,89%	2,00%	-3,83%	-13,80%	-14,41%	-4,77%
2013	-2,04%	-1,40%	8,74%	2,89%	29,23%	12,64%
2014	7,09%	2,72%	26,09%	9,64%	30,85%	17,25%
2015	4,67%	0,99%	0,29%	1,30%	-0,99%	-2,30%
Média	1,99%	-0,08%	3,29%	-1,59%	3,49%	-1,89%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 20 – Variação média da receita total de IVA Vs. Variação média do VRR

Ano	Var. IVA PT	Var. VRR PT	Var. IVA RAM	Var. VRR RAM	Var. IVA RAA	Var. VRR RAA
2006	0,00%	0,89%	0,00%	-1,45%	0,00%	-0,92%
2007	0,00%	-0,42%	0,00%	-5,70%	0,00%	-42,10%
2008	-1,00%	0,75%	-1,00%	13,41%	-1,00%	16,27%
2009	0,00%	-8,83%	0,00%	-12,76%	0,00%	-18,44%
2010	1,00%	2,36%	1,00%	-10,63%	1,00%	1,78%
2011	2,00%	0,11%	1,00%	1,19%	1,00%	1,65%
2012	0,00%	2,00%	6,00%	-13,80%	0,00%	-4,77%
2013	0,00%	-1,40%	0,00%	2,89%	0,00%	12,64%
2014	0,00%	2,72%	0,00%	9,64%	0,00%	17,25%
2015	0,00%	0,99%	0,00%	1,30%	0,00%	-2,30%
Média	0,20%	-0,08%	0,70%	-1,59%	0,10%	-1,89%

Fontes de dados: INE e DROT

Tabela 21 – Variação da taxa normal de IVA Vs. Variação média do VRR