



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Fábio Monteiro Rosa

**O IMPOSTO SOBRE O VALOR
ACRESCENTADO EM PORTUGAL *VERSUS* OS
IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL**

Relatório de estágio no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças orientado pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge e apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre.

Janeiro de 2021



FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Fábio Monteiro Rosa

O Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal *versus* os Impostos sobre o Consumo no Brasil

Relatório de estágio no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças orientado pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge e apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre.

Janeiro de 2021

Agradecimentos

Primeiramente, eu gostaria de agradecer e dedicar este relatório de estágio aos meus pais, pois eles são essenciais na minha vida e o apoio deles é fundamental em todas as minhas conquistas.

Em seguida, desejo manifestar um especial agradecimento a orientadora deste trabalho, Doutora Susana Jorge, pela paciência, atenção e ajuda ao longo do desenvolvimento deste relatório.

Além disso, quero agradecer ao Edgar Saraiva, gestor da My Business Consultores e meu supervisor no estágio, pela oportunidade de estagiar na empresa, ainda que em tempo de pandemia.

Ainda, agradeço aos professores do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra pelos ensinamentos que levarei para a vida.

Por fim, um obrigado aos meus amigos, colegas e quaisquer pessoas que tenham contribuído para a minha aprendizagem no Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Resumo

Este relatório é relativo ao estágio realizado na My Business Consultores, no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, orientado pela Professora Susana Jorge. Além de apresentar as tarefas desenvolvidas durante o estágio, o relatório tem por objetivo realizar um estudo comparativo entre o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal e os impostos sobre o consumo que existem no Brasil, nomeadamente o ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP e a COFINS.

A comparação destes impostos entre o Brasil e Portugal visa expor a realidade tributária brasileira, caracterizada pela complexidade, ineficiência, elevada carga tributária e injusta tributação pelo consumo. Embora estas características mencionadas anteriormente também possam ocorrer no IVA de Portugal, elas são apresentadas de forma significativamente menor do que nos tributos brasileiros, uma vez que estas características, como por exemplo, a complexidade e a ineficiência das leis, aumentam com a criação de tributos distintos sobre o consumo. Portanto, o IVA de Portugal serve neste relatório como um exemplo de imposto único sobre o consumo, o qual é adotado por diversos países e que poderia também servir de modelo para a adoção de um imposto único sobre o consumo no Brasil. Com esta exposição dos excessivos tributos sobre o consumo no Brasil busca-se também alertar os contribuintes, para a necessidade de maiores debates nacionais sobre o tema e para um possível interesse político em iniciar uma reforma do sistema tributário brasileiro.

Apesar das dificuldades enfrentadas durante o estágio na My Business Consultores, ocasionadas pela pandemia do Coronavírus COVID-19, a qual inclusive levou à interrupção do estágio por um período de aproximadamente um mês, o mestrando conclui que o estágio obteve um balanço positivo, pois todos os requisitos para a conclusão do estágio foram atingidos, o mestrando adquiriu uma experiência profissional importante para o mercado de trabalho e ainda lhe foi proporcionado a oportunidade de aplicar na prática os conhecimentos aprendidos ao longo do mestrado em contabilidade e finanças da FEUC.

As principais conclusões deste relatório são que embora os tributos sobre o consumo no Brasil possuam registos contábeis no Brasil semelhantes aos registos contábeis do IVA realizados em Portugal, os registos dos impostos sobre o consumo no Brasil são muito mais trabalhosos em razão da quantidade elevada de tributos sobre o consumo no Brasil, em comparação com Portugal, que possui apenas um imposto sobre o consumo, o IVA.

Palavras-chave: impostos sobre o consumo, contabilidade, fiscalidade, Portugal, Brasil.

Abstract

This internship report carried out at My Business Consultores, within the scope of the Master's in Accounting and Finance, supervised by Professor Susana Jorge and presented to the Faculty of Economics of the University of Coimbra, aims to compare the study between the Value Tax Added (VAT) in Portugal and the respective taxes in Brazil, namely ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP and COFINS.

The purpose of comparing these taxes between Brazil and Portugal is to expose the Brazilian tax reality, characterized by complexity, inefficiency, high tax burden, and unfair taxation by consumption. Although these characteristics mentioned above can also occur in Portugal's VAT, they are presented significantly less than in Brazilian taxes, since these characteristics, such as, for example, the complexity and inefficiency of laws, increase with the creation of taxes on consumption. Therefore, Portugal's VAT serves in this report as an example of a single consumption tax, which is adopted by several countries and which could also serve as a model for the adoption of a single consumption tax in Brazil. And with this exposure of excessive taxes on consumption in Brazil, we seek to alert taxpayers, encourage greater national and international debates on the subject and, possibly, arouse political interest in a reform of the Brazilian tax system.

Despite the difficulties faced during the internship at My Business Consultores, caused by the pandemic of the Coronavirus COVID-19, which even led to the interruption of the internship for a period of approximately one month, the author concludes that the internship obtained a positive balance, since all the requirements for completing the internship have been met, the author has acquired an important professional experience for the job market and has also been given the opportunity to apply in practice the knowledge learned during the master's in accounting and finance at FEUC.

The main conclusions of this report are that although consumption taxes in Brazil have accounting records in Brazil similar to the VAT accounting records made in Portugal, consumption tax records in Brazil are much more laborious due to the high amount of taxes on consumption in Brazil, compared to Portugal, which has only one consumption tax, VAT.

Keywords: consumption taxes, accounting, taxation, Portugal, Brazil.

Lista de Siglas e Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Classificação Portuguesa das Atividades Económicas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DIFAL – Diferencial de Alíquotas do ICMS

FCT – Fundo de Compensação de Trabalho

FGCT – Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISS – Imposto sobre Serviços

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

Lista de Tabelas

Tabela 1: Taxas de IVA aplicadas em Portugal.....	17
Tabela 2: Tabela das Alíquotas de ICMS.....	28
Tabela 3: Alíquotas de Incidência da COFINS.....	31
Tabela 4: Alíquotas de Incidência do PIS/PASEP.....	32
Tabela 5: As Classes e as Contas do Plano de Contas do Brasil.....	33

Índice

Agradecimentos	IV
Resumo	V
Abstract.....	VI
Lista de Siglas e Abreviaturas.....	VII
Lista de Tabelas	VIII
1. Introdução	1
2. Estágio na My Business Consultores	4
2.1. Apresentação da My Business Consultores	4
2.2. Principais Tarefas Exercidas no Estágio.....	5
2.2.1. Organização dos Documentos Contabilísticos.....	6
2.2.2. Lançamentos no <i>software</i> Primavera	7
2.2.3. Conciliações Bancárias	9
2.2.4. Conferência dos saldos com Clientes e Fornecedores	10
2.2.5. Processamento dos Salários	11
2.3. Análise crítica do Estágio	12
3. IVA em Portugal	13
3.1. Origem do IVA em Portugal.....	13
3.2. Generalidades do IVA.....	14
3.3. Contabilização do IVA	16
4. Impostos Respetivos ao IVA no Brasil.....	23
4.1. Origem dos impostos respetivos ao IVA no Brasil.....	25
4.2. Generalidades e contabilização dos impostos sobre o consumo no Brasil..	26
4.2.1. Imposto sobre Serviços (ISS).....	26
4.2.2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	27
4.2.3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	29
4.2.4. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	30
4.2.5. Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP)	31
4.3. Contabilização dos impostos Brasileiros (IPI).....	33
5. Exemplo comparativo de aplicação	36
5.1. Exemplo aplicado no Brasil	36
5.2. Exemplo aplicado em Portugal	39

5.3. Análise Comparativa: IVA versus impostos brasileiros	41
6. Conclusão.....	43
7. Bibliografia	45
8. Legislação Brasileira.....	46
9. Legislação Portuguesa	47

1. Introdução

Este relatório refere-se ao estágio realizado na My Business Consultores, no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, orientado pela Professora Susana Jorge. Apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, tem por objetivo, além de descrever o estágio, realizar um estudo comparativo entre o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal e impostos sobre o consumo paralelos no Brasil, nomeadamente o Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Como se constata, ao passo que em Portugal temos um único imposto sobre o valor acrescentado aplicado ao consumo de produtos, mercadorias e serviços, o IVA, no Brasil existem diversos impostos respetivamente ao IVA de Portugal, não havendo, portanto, um único imposto. Tal facto indica que o sistema no Brasil deverá ser mais complexo e quiçá mais prejudicial aos consumidores. Assim, neste trabalho, será utilizado um caso concreto para analisar em Portugal e no Brasil a diferença entre a utilização de um imposto único, neste caso o IVA, ou diferentes impostos, neste caso os impostos cobrados no Brasil, no aumento do custo de produção e no valor de venda dos produtos. Entender a forma como estes dois tipos diferentes de conceitos de cobrança de impostos adotados pelos governos dos dois países, afetam o custo de produção de produtos e o valor final de sua venda, é extremamente relevante para todos os consumidores, pois impactam diretamente o desenvolvimento das empresas e a qualidade de vida dos consumidores. Logo, os impostos brasileiros deveriam ser simplificados com a criação de um único imposto, motivo pelo qual neste relatório se utiliza o IVA como um exemplo da forma como esta simplificação de impostos poderia ser realizada no Brasil.

Nos impostos considerados progressivos ocorre um aumento da alíquota do imposto proporcional ao aumento nos valores sobre os quais estes impostos incidem. Este é o caso do imposto de renda, por exemplo – quanto mais a pessoa recebe, maior é a alíquota de imposto sobre a renda que ela paga. Entretanto, nos impostos considerados regressivos, como é o caso dos impostos sobre o consumo, por exemplo, do ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP e COFINS, é cobrada uma alíquota igual sobre o consumidor final, desconsiderando a estabilidade financeira e a capacidade contributiva dos contribuintes.

Isto faz com que as pessoas de classe social mais baixas paguem, pelo mesmo imposto sobre o consumo, um percentual maior em relação à renda que as pessoas de classe social mais alta, favorecendo assim o aumento da desigualdade no país. Por este motivo os impostos regressivos são indesejáveis e desencorajados a nível mundial pelos especialistas fiscais e estudiosos deste ramo (Alexandre, 2016).

O estudo que se apresenta neste relatório serve para alertar a comunidade nacional e internacional sobre a alta carga tributária sobre consumo que é cobrada no Brasil, conforme será amostrado posteriormente neste relatório no estudo de caso comparativo. Ao contrário do que pode parecer, a diversidade de dispositivos legais versando sobre o mesmo tema tributário no Brasil não torna a arrecadação de impostos mais clara e nem simplificada; pelo contrário, causa confusão, até mesmo pela forma desorganizada com que a legislação esta elaborada no Brasil. Tal complexidade das leis em conjunto com elevados tributos exigidos pode incentivar à economia informal e à evasão fiscal, ademais de sobrecarregar e prejudicar as empresas e consumidores nacionais (Neto, 2018). Por isso, este tema deve ser tratado com extrema importância pelas autoridades tributárias brasileiras.

Além disso, este relatório também pretende demonstrar, ao longo das explicações relativas aos diversos impostos sobre o consumo no Brasil e através da exposição do estudo comparativo prático, como a adoção de um modelo similar ao IVA pelo Brasil pode ser benéfico e ajudar o país a simplificar os impostos recolhidos mensalmente.

O trabalho encontra-se organizado da seguinte forma: Inicialmente, o relatório começa por introduzir o tema. O Capítulo 2 aborda o estágio, começando por apresentar a empresa My Business Consultores e descrevendo as suas características particulares e o ramo de atividade. Depois, explica-se como decorreu o estágio e as atividades desempenhadas na empresa. Ainda, faz-se uma análise crítica do estágio. Cabe ressaltar que este estágio decorreu durante a pandemia do Coronavírus COVID-19. No Capítulo 3 explica-se o modelo tributário português de imposto único sobre o valor acrescentado (IVA). No Capítulo 4 apresenta-se e explica-se os impostos brasileiros sobre o consumo, que serão comparados com o IVA neste trabalho. Além disso, são comentados os efeitos de um sistema tributário ineficiente brasileiro, como a guerra fiscal e a bitributação. Finalmente, no Capítulo 5, é realizada a análise comparativa dos impostos brasileiros com o IVA português, através da apresentação de um caso concreto, com a finalidade de usar o modelo de imposto único do IVA como um exemplo de simplificação dos impostos sobre o consumo que poderia ser adotado pelo sistema tributário brasileiro. Subsequentemente,

este relatório de estágio procura também fornecer uma sugestão viável para a simplificação da legislação tributária brasileira, redução dos custos administrativos fiscais, desincentivo à inadimplência tributária e aumento da eficiência do sistema tributário do Brasil.

2. Estágio na My Business Consultores

2.1. Apresentação da My Business Consultores

A My Business Consultores é uma empresa localizada na cidade de Coimbra e especializada na prestação de serviços de contabilidade e de consultoria contábil para outras empresas. A empresa foi constituída por Nuno Silva em janeiro de 2006, com capital social de 5.000 €, como uma sociedade unipessoal por quotas denominada My Business Consultores Financeiros e Informáticos, Unipessoal Lda. Entretanto, em abril de 2011, com a entrada de um novo sócio, Ana Paula Silveira, detentora de 50% do capital social da empresa, mudou-se o foco da empresa da área de informática para a área de contabilidade. Logo, alterou-se o nome da empresa para My Business Consultores Financeiros e Informáticos, Lda. Além disso, modificou-se a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas (CAE) de 72210 (edição de programas) para 69200 (atividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal), seguindo as indicações do Decreto Lei nº 381/2007 de 14 de novembro, segundo informações fornecidas pela My Business Consultores.

A My Business Consultores é classificada para efeitos contabilísticos como microentidade, pois não ultrapassa nenhum dos limites previstos no art. 9º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 98/2015 de 2 de junho: não possui um balanço total de 350 000 €, nem um volume de negócios líquido de 700 000 € e também não emprega mais de 10 pessoas. Apesar da pequena dimensão da empresa, o serviço de contabilidade prestado procura ser de excelência.

Atualmente a My Business Consultores possui como clientes empresas que exercem as mais variadas atividades empresariais, como por exemplo: construção civil, lar de idosos, lavandarias, compra e venda de automóveis, venda de livros, prestação de serviços de jardinagem e comércio de alimentos e bebidas.

2.2. Principais Tarefas Desenvolvidas no Estágio

Na My Business Consultores o estágio, que tinha como duração inicial o período de 10 de fevereiro de 2020 a 24 de junho de 2020, equivalente a 700 horas de permanência na entidade de acolhimento, precisou ser estendido devido a paralisação da Pandemia do Covid-19. Após ser revisto, o novo período de estágio passou a ser do dia 10 de fevereiro de 2020 ao dia 31 de julho de 2020, na área de contabilidade financeira. Ainda, o Protocolo de Estágio acordado entre as partes estabeleceu como objetivo: promover a construção de um saber profissional através da orientação no ambiente de trabalho para a execução de um conjunto de atividades abrangidas no âmbito da contabilidade e da fiscalidade, visando dotar o estagiário de ferramentas importantes para a posterior inserção no mercado de trabalho. Acredita-se que, para além da experiência profissional adquirida e o desenvolvimento de competências científicas, organizacionais e humanas pelo estagiário, o estágio tenha alcançado o objetivo proposto anteriormente, de acordo com o artigo 4º do Plano de Estágio.

As tarefas inicialmente propostas para serem desenvolvidas pelo estagiário na My Business Consultores e que foram apresentadas no Plano de Estágio eram:

- Organização dos documentos contabilísticos, incluindo a receção, arquivo, classificação e registo de documentos;
- Aprendizagem das práticas de controlo interno de um escritório de contabilidade;
- Levantamento de contribuições e impostos e o preenchimento das respetivas declarações;
- Processamento de salários e gestão de recursos humanos;
- Encerramento de contas de clientes e preparação das demonstrações financeiras anuais;
- Recolhimento de informações contabilísticas para a composição de relatórios e análise de gestão das empresas clientes da entidade de acolhimento;
- Análise sobre os Programas Comunitários de Apoio às Empresas, ponderando as vantagens e desvantagens de inscrição das empresas clientes da entidade de acolhimento nestes programas; e
- A identificação e acompanhamento de problemas da organização.

Apesar do estagiário não ter realizado nem o preenchimento e a entrega de declarações fiscais para a AT, nem ter estudado sobre os Programas Comunitários de Apoio

às Empresas, considera-se que o estágio foi concluído com êxito, uma vez que o estagiário obteve a oportunidade de desempenhar ao longo de oito horas diárias as seguintes funções:

- Separação dos documentos das empresas nos respetivos diários contabilísticos (Caixa, Banco, Compras, Vendas e Diversos) presentes nos dossiers (documentos de controlo interno) das empresas;
- Registo dos lançamentos contabilísticos no *software* Primavera;
- Conferência dos documentos das empresas no e-fatura e confirmação da situação fiscal das empresas no site da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);
- Realização das reconciliações bancárias das empresas; e
- Contato com os clientes e outras tarefas administrativas.

Durante o estágio na My Business Consultores o estagiário entende ter contribuiu para o desenvolvimento da entidade de acolhimento e aprimoramento das tarefas de controlo interno, através da sugestão de adoção de um *software* grátis capaz de organizar os projetos/tarefas a serem realizados na empresa. O gestor da entidade de acolhimento, Edgar Saraiva, ficou muito satisfeito após a adoção da ferramenta colaborativa de gerenciamento de projetos pela praticidade e vantagens de adoção do aplicativo.

Foi durante o estágio na My Business Consultores que surgiu a ideia de realizar este relatório de estágio sobre o IVA, comparando com impostos paralelos no Brasil. De facto, ao longo do estágio utilizou-se bastante essa matéria, ao realizar os lançamentos contabilísticos das empresas sujeitas à liquidação de IVA. Logo, uma comparação entre o IVA em Portugal e os respetivos impostos no Brasil, pareceu ser um tema interessante para apresentação neste relatório de estágio.

Nas secções seguintes resume-se o detalhe das tarefas desenvolvidas na prática. O estudo comparativo do IVA com os impostos do Brasil, será apresentado nos capítulos posteriores.

2.2.1. Organização dos Documentos Contabilísticos

É nesta fase em que iniciam os estagiários na My Business Consultores. Os estagiários assim podem ir, ao longo das primeiras semanas do estágio, se familiarizando com os colegas de trabalho, com as empresas-clientes e os diversos tipos de documentos enviados por estes para serem contabilizados. Além disso, nesta organização de

documentos, os estagiários da My Business Consultores também podem aprender as práticas de controlo interno da empresa que devem ser seguidas pelos estagiários.

Algumas empresas escolhem entregar os documentos necessários para a contabilidade diretamente na sede da My Business Consultores. Entretanto, o mais usual é que a recolha destes documentos seja feita pelo próprio gestor da My Business Consultores no estabelecimento da empresa-cliente. Após a receção dos documentos é realizada uma seleção criteriosa, descartando os documentos cujos gastos não podiam ser deduzidos para efeitos fiscais conforme as regras previstas no artigo 23º do Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), assim como aquelas faturas que não preenchiam os requisitos apresentados no artigo 36º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Após a remoção dos documentos não aceites pela contabilidade, separam-se os documentos aceites por mês, para que depois possam ser arquivados em diários no dossiê das empresas e posteriormente lançados no programa da contabilidade, neste caso o *software* chamado Primavera. A My Business Consultores separa os lançamentos contabilísticos no Primavera em cinco diários: caixa, bancos, vendas e prestações de serviços, compras e diversos. Em Caixa registram-se os pagamentos e recebimentos feitos com dinheiro em espécie. No diário de Bancos lançam-se os movimentos realizados pelas contas das empresas-clientes. Em Vendas e Prestações de Serviços são registadas todas as faturas referentes às vendas das empresas-clientes e às prestações de serviços realizadas. No diário de Compras são lançadas todas as faturas correspondentes as compras adquiridas pelas empresas-clientes. Em Diversos registram-se outros lançamentos contábeis não abrangidos pelos diários mencionados anteriormente, como por exemplo, o processamento de salários e as regularizações do final do período.

2.2.2. Lançamentos no *software* Primavera

Após o processo de familiarização do estagiário com a entidade de acolhimento, com as empresas-clientes e com os procedimentos de controle interno dos documentos das empresas-clientes, passou-se para a fase de realizar os lançamentos contabilísticos no Primavera, o *software* de contabilidade utilizado pela My Business consultores. Os

lançamentos consistiam em diversos registos contábeis diferentes, como por exemplo, aquisição e comercialização de automóveis, compra e venda de mercadorias e matérias-primas e contratações dos mais variados tipos de serviços. Todos estes lançamentos eram analisados cautelosamente pelo estagiário, tendo em vista a importância e a complexidade de tais lançamentos, sempre que necessário recorrendo a ajuda dos outros colaboradores ou do gestor da entidade acolhedora. Esta foi a fase mais desafiadora para o estagiário, mas também foi o momento de maior evolução profissional, tanto pela oportunidade de aprendizagem sobre um dos *softwares* de contabilidade mais utilizados em Portugal, o Primavera, e o cúmulo neste de experiência com lançamentos contábeis, quanto no desenvolvimento do senso crítico contábil do estagiário.

O sistema contabilístico utilizado pela My Business Consultores nos lançamentos contábeis do *software* Primavera foi o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Nos registos contabilísticos o mestrando utilizou o sistema das microentidades, pois ficou responsável pelos registos contábeis das microentidades, aquelas que não ultrapassam nenhum dos limites previstos no art. 9º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 98/2015 de 2 de junho, conforme já foram exemplificados anteriormente.

O estagiário também era responsável por criar, quando necessárias, novas contas para clientes e fornecedores recém-adquiridos das empresas-clientes da My Business consultores, seguindo sempre o plano de contas adaptado para as empresas-clientes no Primavera. Alguns exemplos de lançamentos realizados serão descritos a seguir. Os registos da contabilidade nos diferentes diários eram realizados seguindo a normativa contabilística do SNC, aplicando o sistema de inventário intermitente¹ utilizado para as microentidades, segundo o art. 9º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 98/2015 de 2 de junho.

No diário de Compras se registava as compras de matérias-primas pelo débito na conta 312, ou nas compras de mercadorias pelo débito na conta 311, em contrapartida do crédito dos fornecedores na conta 22. Após o pagamento, se lançava o débito na conta 22 do fornecedor em contrapartida do crédito na conta de caixa 11 ou no banco na conta 12, dependendo da forma de pagamento utilizada. Durante o período de estágio, o estagiário trabalhou com o lançamento de operações de várias empresas-clientes que eram isentas do recolhimento do IVA, ou cujo IVA era não dedutível. Portanto, nem sempre nos lançamentos era necessário o lançamento dos respetivos valores atribuídos ao tributo. Entretanto, quando era necessário realizar o lançamento do IVA no diário de compras, este era lançado como um débito na respetiva conta 24 do IVA dedutível pela empresa-cliente,

¹ De acordo com Borges et al. (2010), no sistema de inventário intermitente o valor dos *stocks* não é atualizado continuamente à medida que ocorrem movimentos no *stock*, mas sim periodicamente através de uma contagem física.

cujo valor era subtraído do valor total da fatura e a diferença lançada como débito da conta 31 de mercadoria.

No diário de Vendas se registava o débito na conta 21 dos clientes em contrapartida do crédito na conta de venda de mercadorias 711, ou do crédito na conta 721 de prestação de serviços. Quando ocorria o recebimento do cliente, então se lançava o crédito na conta 21 do cliente, em contrapartida do débito na conta 11 de caixa ou na conta 12 do banco. Quando havia incidência de IVA no diário de vendas, este era lançado como um crédito na respectiva conta 24 do IVA liquidado pela empresa-cliente, cujo valor era subtraído do valor total da fatura e a diferença lançada como crédito da conta 711 de mercadorias ou na conta 721 de prestação de serviços.

No diário de Diversos aonde se registam diversos tipos de lançamentos diferentes, como por exemplo, o lançamento de fornecimento de serviços externos, este era lançado como um débito na conta 6221 de gastos com fornecimento de serviços externos em contrapartida do crédito na conta 22 do fornecedor. Caso haja IVA dedutível, o respectivo valor é debitado na conta 24 em contrapartida do crédito na conta 22 do fornecedor. Quanto havia o pagamento se registava o débito na conta 22 do fornecedor em contrapartida do crédito na conta 11 de caixa ou na conta 12 do banco.

2.2.3. Conciliações Bancárias

As conciliações bancárias são realizadas mensalmente, sempre que possível, após o lançamento de todos os documentos do mês analisado, relativos ao dossiê das empresas-clientes. Após o lançamento no *software* Primavera dos documentos recebidos pelos clientes, são realizadas as conciliações bancárias para verificar se há documentos em falta na contabilidade ou lançamentos duplicados no Primavera. A conciliação bancária consiste em comparar os movimentos de todas as contas bancárias dos clientes da MY Business Consultores, com os movimentos lançados na conta do(s) respectivo(s) banco(s) registado(s) no Primavera de cada empresa-cliente da entidade de acolhimento, a fim de que ambos os saldos fossem iguais. Caso os saldos fossem diferentes era necessário encontrar o motivo da diferença, ou o erro e corrigi-lo, ou justificar as diferenças num mapa da conciliação. Portanto, este processo consiste em mais um procedimento de controle interno da

contabilidade para garantir a precisão das informações registadas. Ainda, convém mencionar que por diversas vezes todo este processo das conciliações bancárias se torna mais complexo pela falta de controlo interno e financeiro das empresas-clientes da entidade de acolhimento, sendo necessário procurar os valores não encontrados no dossiê das empresas, mas presentes no extrato bancário das mesmas, nos sistemas de faturação das empresas e nos portais da Via Verde, da Segurança Social e das Finanças.

2.2.4. Conferência dos saldos com Clientes e Fornecedores

A conferência dos saldos com fornecedores e clientes era feita por um pedido de email pela My Business Consultores. Isto tinha a finalidade de verificar as informações contabilísticas, nomeadamente os saldos apurados internamente, das contas das empresas-clientes da My Business Consultores, com os saldos apresentados pelos clientes e fornecedores dos clientes da entidade de acolhimento. Além disso, a verificação dos saldos com os clientes e fornecedores das empresas-clientes da My Business Consultores funcionava como uma prática de controlo interno para garantir a precisão da informação contábil apresentada para as empresas-clientes e para a AT.

Uma das formas que a entidade de acolhimento tinha de detetar disparidades nos saldos era através da elaboração da lista dos documentos em falta na contabilidade. Os estagiários também eram responsáveis por preparar esta lista de documentos em falta na contabilidade para cada empresa-cliente, com o intuito de identificar estes documentos e depois requisitá-los aos clientes. A identificação dos documentos que, por diversos motivos, poderiam não ter sido enviados para a contabilidade, acontecia por meio de uma comparação entre os documentos lançados no dossiê das empresas-clientes e os documentos apresentados no portal do E-fatura da AT. Assim, os documentos que não tinham sido lançados na contabilidade, mas apareciam no portal do E-fatura, passavam então a integrar a lista dos documentos em falta na contabilidade e em seguida eram solicitados às empresas-clientes por meio de e-mail. Ainda, por vezes, no decorrer deste procedimento, também eram identificados lançamentos duplicados, no qual havia

erroneamente dois documentos idênticos lançados duas vezes no dossiê das empresas-clientes. Logo, este processo interno da entidade de acolhimento permitia também identificar, corrigir e evitar os lançamentos duplicados na contabilidade.

2.2.5. Processamento dos Salários

O processamento de salários na My Business Consultores inicia-se através do envio de informações pelas empresas-clientes, que enviam para a entidade de acolhimento todas as informações relativas aos trabalhadores, por exemplo, se houve admissão ou demissão de algum trabalhador, ou se qualquer um dos funcionários faltaram algum dia de trabalho, fizeram horas extras, receberam ajudas de custo da empresa, ou tiraram férias do emprego, no respetivo período. Após estas informações serem recebidas pela My Business Consultores, estes dados são cuidadosamente analisados, atendendo à legislação trabalhista vigente. Então, identificam-se os valores correspondentes ao salário que deverá ser entregue ao trabalhador e os montantes que deverão ser retidos e entregues para a AT, referente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), e para à Segurança Social, relativo aos pagamentos do Fundo de Compensação de Trabalho (FCT) e do Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho (FGCT). Por fim, após o término destes cálculos, são então lançados pelo estagiário os valores nas contas correspondes do Primavera, sistema da contabilidade usado da entidade de acolhimento.

Convém mencionar que o estagiário por diversas vezes ficava responsável pela verificação do lançamento na contabilidade do Primavera do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), do Fundo de Compensação de Trabalho (FCT) e do Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho (FGCT), assim como de realizar uma verificação de entrega dos respetivos tributos para as autoridades competentes, através da confirmação de entrega do IRS e IRC no portal da AT, e da confirmação de entrega do FCT e do FGCT no portal da Segurança Social. No caso de haver algo em falta o gestor da My Business Consultores era imediatamente notificado pelo mestrando.

2.3. Análise crítica do Estágio

O estágio na My Business Consultores foi importante para ampliação dos conhecimentos empresariais, administrativos e contabilísticos. Ainda, permitiu colocar em prática no mercado de trabalho os ensinamentos recebidos ao longo do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Como ponto positivo cabe ressaltar: a inscrição do mestrando nas matérias de contabilidade financeira e fiscalidade foram de imensa ajuda ao longo do estágio; ainda, o estágio proporcionou experiência profissional para o mestrando relativo ao trabalho realizado num escritório de contabilidade e aos registos contabilísticos realizados no mesmo; além disso, o mestrando pode aprender a utilizar o *software* Primavera. Relativamente aos aspetos positivos da entidade My Business Consultores: os elevados conhecimentos contabilísticos do gestor da My Business Consultores, Edgar Saraiva, e a ótima qualidade do serviço prestado pela empresa aos seus clientes; o esforço do Edgar Saraiva para motivar a equipa a buscar constantemente conhecimento e atualizações dos normativos contabilísticos e fiscais aplicáveis; a atenção da equipa para prevenir erros; a atmosfera amigável presente no ambiente de trabalho; e a boa reputação da entidade de acolhimento entre as empresas-clientes.

Pode-se destacar como aspetos negativos: o estágio curricular ocorreu durante o período da pandemia de COVID-19, o que levou à sua interrupção; o mestrando não se inscreveu na matéria de Tributação da Despesa, a qual fez falta durante a realização do estágio; ainda, o mestrando também gostaria de ter tido a oportunidade de realizar as entregas das declarações periódicas de IVA; além disso, o mestrando gostaria de ter participado da elaboração dos relatórios contábeis e das análises dos balanços patrimoniais das empresas-clientes. Relativamente aos aspetos negativos da entidade My Business Consultores: a marca da entidade de acolhimento é pouco conhecida e a dimensão da My Business consultores é reduzida, o que traz consigo todas as limitações de uma empresa de pequeno porte.

3. IVA em Portugal

3.1. Origem do IVA em Portugal²

A implementação do modelo do IVA pela Comunidade Económica Europeia envolveu um processo longo de harmonização fiscal, dada a complexidade e impacto deste tributo na economia dos diversos países que adotam este sistema. O início da primeira fase de harmonização do IVA ocorreu com a adoção, em 11 de abril de 1967, da Primeira Diretiva do Conselho Europeu, que gerou a obrigação dos estados membros da então Comunidade Económica Europeia em adotar o IVA como base da tributação indireta, e com a Segunda Diretiva do Conselho Europeu, adotada também em 11 de abril de 1967, que elaborou o primeiro sistema comum do IVA. A segunda fase de harmonização do IVA decorreu de uma decisão em 21 de abril de 1970, onde se determinou uma percentagem uniforme do IVA referente as contribuições financeiras dos estados membros. Esta fase também se caracterizou pela criação do segundo sistema comum do IVA, através da emissão da Sexta Diretiva em 1977. Na terceira fase de harmonização fiscal do IVA estão a aprovação do Livro branco em 1985, no qual se tentava harmonizar a tributação indireta, e a adoção do Acto Único Europeu, também em 1985, onde estabelecia que o mercado da Comunidade Económica Europeia deveria ser um mercado único, incentivando assim a harmonização do IVA entre os estados membros. Convém destacar nesta fase a aprovação da Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, a qual estabeleceu que nas transações intracomunitárias incide a tributação no destino, no qual o IVA incidente sobre a mercadoria é devido no momento de chegada desta no Estado de destino da mercadoria e a aprovação da Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, a qual removeu as taxas mínimas agravadas do IVA e definiu de forma uniforme as taxas mínimas normal e reduzida do IVA para 15% e 5%, respetivamente. Em seguida, o Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, cuja última alteração ocorreu através do Decreto-Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, transpôs a Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de

² Toda esta secção do relatório foi estruturada com base em Palma (2009).

16 de dezembro de 1991 e alterou o Código do IVA relativo às transações intracomunitárias.

A implementação do IVA por Portugal aconteceu a partir da entrada do país na Comunidade Económica Europeia em 1 de janeiro de 1986. O IVA veio em substituição do Imposto de Transações, um imposto monofásico aplicado apenas aos produtores e grossistas em Portugal, cuja alta carga tributária era oriunda da incapacidade do tributo em arrecadar e incentivava a evasão fiscal no país. Após a adoção do IVA, este imposto passou a incidir também sobre os retalhistas e prestadores de serviços, sendo assim também implementado o sistema de crédito do imposto, no qual atualmente se permite a dedução do IVA dedutível pelas empresas.

Atualmente, o IVA é um dos principais impostos de Portugal, com uma taxa normal de 23% desde 1994, o percentual tributado está cerca de 4% acima da média do imposto cobrado em outros países membros da União Europeia. É oportuno destacar que, apesar da capacidade contributiva do imposto no recolhimento das receitas do Estado, em 2009 aproximadamente 50% dos sujeitos passivos de IVA estavam inscritos nos regimes especiais de isenção do imposto descritos nos artigos 53º a 59º do Código do IVA, aonde em torno de 40% destes eram isentos pelo artigo 53º. Estes percentuais exorbitantes podem indicar que os valores fixados para o volume de negócios relativos a isenção, descritos no artigo 53º, estão muito elevados e deveriam ser revistos para melhor atender as necessidades da realidade portuguesa. Além disso, estes percentuais também podem apontar para uma possível evasão fiscal em Portugal (Palma, 2009).

3.2. Generalidades do IVA

Portugal possui um imposto único, plurifásico e não cumulativo, sobre o valor acrescentado (IVA) aplicado aos produtos e serviços prestados, o que torna a legislação tributária do país mais simples do que o modelo adotado no Brasil, desestimulando com isso, a bitributação e guerras fiscais em Portugal.

O IVA é denominado plurifásico porque incide sobre todas as fases da cadeia produtiva (Palma, 2009). Ainda, o IVA é caracterizado como não cumulativo, pois permite que as empresas que não se enquadram como consumidoras finais do produto ou serviço tenham direito a creditar o IVA dedutível. Além disso, o IVA também é considerado um

imposto neutro, pois visa tratar de forma igual todos os produtos e prestações de serviço semelhantes, configurando uma neutralidade do tributo fiscal (Palma, 2009). Contudo, devido a todas as características descritas anteriormente, o IVA apresenta diversas vantagens do ponto de vista fiscal, como por exemplo, a simplicidade de cálculo para identificar os montantes devidos para a AT em contrapartida da complexidade dos cálculos dos diversos tributos brasileiros, que por sua vez diminuem o tempo e os custos administrativos e da contabilidade das empresas em determinar os valores devidos ao Estado. Com isso também se reduz a probabilidade de evasão fiscal e fraude por parte dos contribuintes que, por consequência diminui a quantidade de dinheiro necessária pelo governo em investimentos na prevenção e fiscalização da sonegação de impostos (Neto, 2018).

Por outro lado, convém mencionar que uma das principais desvantagens do IVA é o facto dos contribuintes raramente prestarem atenção aos impostos cobrados nas faturas, mas sim aos valores totais pagos nos produtos, por isso o IVA passa despercebido pelas pessoas que não sabem quanto imposto pagam em suas aquisições. Por este mesmo motivo, o IVA também é considerado como tendo um “efeito anestesia” (Palma, 2009), o qual muitos governos têm reconhecido e tirado proveito porque, por ser um imposto indireto, um aumento do IVA a princípio não causa a mesma repercussão e descontentamento nos contribuintes, diferentemente de um aumento em impostos diretos, como por exemplo, um aumento na taxa de contribuição do imposto de renda.

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) em seu artigo 1º, inciso 1, determina que o IVA incide sobre todas as transmissões de bens e as prestações de serviços dentro do território português, nas importações de bens e nas operações intracomunitárias, conforme o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI). Contudo, existem exceções, como sejam: isenções de IVA em operações internas previstas no artigo 9º do CIVA, como por exemplo, empresas atuantes no ramo da saúde, segurança e assistência sociais, ensino e cultura; isenções de IVA em importações descritas no artigo 13º do CIVA; isenções de IVA em exportações abrangidas no artigo 14º do CIVA; outras isenções de IVA citadas no artigo 15º do CIVA. Cabe ainda ressaltar, que todos os sujeitos passivos que não atingiram um volume de negócios superior a 11 000 euros em 2020, estão abrangidos pelo regime de isenção do IVA, conforme o artigo 53º do CIVA.

Regra geral, o valor tributável nas operações internas é o valor da contraprestação obtida pelo adquirente, conforme prevê o artigo 16º do CIVA. Entretanto, no caso das importações, o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro,

segundo o artigo 17º do CIVA. Sobre estes valores descritos anteriormente incidem três níveis de taxas, de acordo com os requisitos apresentados no artigo 18º do CIVA.

Além disso, o momento de incidência do IVA é descrito no artigo 6º do CIVA e o facto gerador e a exigibilidade do imposto são mencionados nos artigos 7º e 8º do CIVA. Em Portugal, nas transmissões de bens, o IVA incide quando se inicia o transporte para o adquirente (quando estes bens são colocados a disposição do adquirente). Nas prestações de serviços o IVA é devido e exigível no momento da realização do serviço. E na importação o imposto é devido no local de destino conforme está previsto no artigo 7º do CIVA. Conforme o artigo 8º do CIVA, quando houver a obrigação da empresa em emitir fatura segundo o estabelecido no artigo 29º do CIVA, o IVA é exigível: no momento de emissão da fatura, se o prazo de emissão for respeitado; no momento de término da transmissão de bens ou a prestação de serviços, quando a fatura for emitida fora do prazo; ou no momento do recebimento do pagamento, se isto ocorrer antes da emissão da fatura. A formalidade que as faturas devem seguir e o prazo de emissão estão elencadas no artigo 36º do CIVA, onde em geral se descreve que as faturas devem ser emitidas até o 5º dia útil seguinte ao momento de incidência do imposto, salvo quando o pagamento coincidir com o momento de incidência do imposto, onde neste caso, a emissão deverá ser no momento do pagamento. Há também exceções quando houver prestações intracomunitárias de serviços tributáveis por outro estado de acordo com a alínea a) do n.º 6 do artigo 6º do CIVA, o que permite a emissão da fatura até o 15.º dia do mês seguinte ao de incidência do imposto.

Em geral, as empresas que não se enquadram como consumidores finais na aquisição de bens e serviços (que são uma maioria), possuem o direito de deduzir o IVA, segundo as regras do artigo 19º do CIVA, conforme já foi explicado anteriormente.

3.3. Contabilização do IVA

O IVA que incide sobre o valor dos produtos vendidos ou serviços prestados e é recolhido pelos comerciantes para uma futura entrega ao Estado é denominado como «IVA liquidado». Por exemplo, quando um cliente faz uma compra, sobre o valor do produto vendido incide o imposto do IVA; este IVA é então liquidado pelo comerciante que vende

(Palma, 2009). Na Tabela 1 abaixo podem ser observadas as diferentes taxas de IVA cobradas em Portugal Continental, na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira, conforme os requisitos apresentados no artigo 18º do CIVA.

Tabela 1: Taxas de IVA aplicadas em Portugal

TAXAS de IVA	CONTINENTE	AÇORES	MADEIRA
NORMAL	23%	18%	22%
INTERMEDIÁRIA	13%	9%	12%
REDUZIDA	6%	4%	5%

O IVA suportado é o IVA efetivamente suportado pelos consumidores finais (Palma, 2009). Entretanto, frequentemente as empresas também pagam o IVA na aquisição das suas mercadorias e matérias-primas, na contratação de prestações de serviços ou no adiantamento aos fornecedores. Salvo exceções em que as empresas se enquadram como consumidores finais, na maioria dos casos em que as empresas não se enquadram como consumidores finais são sujeitos passivos de IVA e o IVA suportado nas aquisições anteriormente mencionadas pode ser deduzido, momento em que o IVA suportado passa a denominar-se de «IVA dedutível» (Palma, 2009). Vale ressaltar que nem todo IVA suportado por uma empresa (não consumidor final) pode ser deduzido. Nos Casos em que a empresa adquire insumos para uso próprio, o IVA suportado incidente neste caso não pode ser deduzido, pois neste caso a empresa é considerada como consumidora final (Palma, 2009). Logo, existe uma diferença entre o IVA suportado e o IVA dedutível.

O IVA dedutível é o IVA pago pelos comerciantes na aquisição das suas mercadorias e matérias-primas ou na contratação de prestações de serviços na condição de intermediários nas transações económicas e não de consumidores finais, o que permite que o IVA pago possa ser recuperado pelo comerciante, neste caso deduzido do imposto a pagar ao Estado (Palma,2009). Como regra geral, apenas o consumidor final não pode deduzir o IVA suportado, porque o IVA deve ser suportado pelo comprador no momento da aquisição (Palma, 2009).

O IVA pode ser deduzido pelas empresas seguindo as regras descritas no artigo 19º e 20º do CIVA. Enquanto as exclusões do direito à dedução são descritas no artigo 21º do CIVA. Ainda, segundo o artigo 22º do CIVA, a partir do momento no qual o IVA dedutível se torna exigível, cabe direito à dedução deste imposto. O direito de dedução do IVA

previsto pelo RITI, o qual adota uma tributação de IVA com base no Princípio do Destino, concede diversas isenções nas transmissões de bens previstas no 14º artigo do RITI. Ainda, permite isenções nas aquisições intracomunitárias de bens conforme o artigo 15º do RITI, por exemplo, naquelas aquisições cuja transmissão seja isenta de IVA no território nacional. Além disso, são admitidas isenções nas importações de bens, segundo o artigo 16º do RITI. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 23º do RITI, os sujeitos passivos de IVA devem a liquidar o imposto no momento da aquisição intracomunitária. Nestes casos, quem irá liquidar o IVA é o comprador e não o vendedor como de costume, entretanto, estes mesmos sujeitos passivos podem deduzir o IVA, em conformidade com o n.º 1 do artigo 19º do RITI. Quando a pessoa que adquire os produtos é a responsável pela liquidação do IVA, ocorre a inversão do sujeito passivo, no qual o adquirente dos produtos procederá à autoliquidação do IVA. Segundo o n.º 1 do artigo 22º do RITI, o IVA deve ser recolhido conforme o n.º 1 do artigo 27º do Código do IVA.

Ainda está prevista, no artigo 21º do RITI, a hipótese de reembolso do IVA, quando cabível, pelo sujeito passivo através de solicitação ao Diretor-Geral dos Impostos. Segundo previsto no artigo 21º do RITI, poderão pedir reembolso de IVA os sujeitos passivos estabelecidos em outro Estado-Membro ou os sujeitos passivos estabelecidos fora da Comunidade Europeia.

Uma vez que o IVA é um imposto sobre o consumo, o IVA deve ser suportado pelo consumidor final. Portanto, o IVA a pagar ao Estado pelos comerciantes intermediários deve ser a diferença entre o IVA liquidado pelas empresas aos clientes nas vendas dos produtos e nas prestações de serviços e o IVA dedutível pago pelas empresas aos seus fornecedores de bens e serviços (Palma,2009). Apura-se de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{IVA a entregar ao Estado} = \text{IVA liquidado} - \text{IVA dedutível} +/- \text{IVA Regularizações}$$

O IVA regularizações respeita a: erros ou omissões que possam ter ocorrido na contabilidade durante o período; devoluções de mercadorias ou descontos comerciais; anulação de adiantamentos por parte dos clientes; ou até mesmo pela identificação da incapacidade de recolhimento de créditos (Palma, 2009).

O IVA em Portugal possui dois prazos, mensal ou trimestral, para o apuramento e a entrega das declarações periódicas ao Estado por transmissão eletrónica de dados através do preenchimento de um formulário fornecido no site da AT, conforme descrito no artigo

41º do CIVA. As declarações periódicas do IVA devem ser entregues mensalmente, se os sujeitos passivos tiveram um volume de negócios igual ou superior a 650 000 euros no ano civil anterior, sendo o prazo máximo para esta entrega da declaração mensal o dia 10 do segundo mês seguinte ao mês a que diz respeito a recolha do IVA. Porém, para os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a 650 000 euros no ano civil anterior, as declarações periódicas do IVA devem ser trimestrais e com entrega no prazo máximo até o dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano a que diz respeito a recolha do IVA.

Conforme já foi mencionado anteriormente neste relatório, um dos benefícios da adoção de um imposto único sobre o consumo é a simplicidade, rapidez e redução dos custos proporcionados ao registo contabilístico das operações comerciais com IVA em Portugal, em comparação com os registos da contabilidade dos diversos impostos que existem noutros países não Europeus, nomeadamente no Brasil, os quais serão posteriormente descritos neste relatório de estágio.

Os parágrafos seguintes descrevem a contabilização dos diversos tipos de IVA, bem como o seu apuramento, usando as contas definidas no Código de Contas do SNC, Portaria nº 218/2015 de 23 de julho.

Quando ocorre uma compra de mercadorias com incidência de IVA em Portugal, pelo registo da compra é lançado um débito em compra de mercadorias na conta 312, pelo valor das mercadorias sem o imposto caso o IVA seja dedutível, pois o valor do IVA suportado é debitado na conta 2431. Se for uma compra de matérias-primas é debitada a conta 316. Em se tratando de uma aquisição de serviços externos é debitada uma das contas da 622. Havendo IVA dedutível, o respetivo valor é debitado na conta 2432. Entretanto, caso o IVA não seja dedutível o valor correspondente ao imposto será debitado junto com o valor da mercadoria na conta 312. Em contrapartida destes débitos é lançado um crédito na conta 22 do fornecedor. Quando ocorre o pagamento das mercadorias é creditada a conta 11 de caixa ou a conta 12 de banco e debitada a conta 22 do fornecedor. Havendo pagamento total ou parcial da mercadoria antes da emissão da fatura, é creditada a conta 11 de caixa ou a conta 12 de banco e debitada a conta 228 de adiantamentos a fornecedores pelo valor do adiantamento sem o valor do IVA, pois o IVA suportado é debitado na conta 2431. Se houver um adiantamento com preço pré-fixado, é debitada a conta 39 de ajustamento de existências. Em seguida para a regularização do adiantamento a fornecedores é creditada a conta 228 de adiantamentos e debitada a conta 22 de fornecedores (Palma, 2009).

Durante o processo de venda de mercadorias, o lançamento do registo da venda na contabilidade é realizado através de um débito do valor da fatura (com IVA) na conta 21 do cliente e um crédito na conta 711 de venda de mercadorias pelo valor das mercadorias (sem IVA); além disso é creditada a conta 2433 do IVA liquidado pelo valor correspondente ao imposto. No caso de vendas de produtos acabados o crédito na conta 711 é substituído pelo crédito na conta 712. Se for uma prestação de serviço o crédito na conta 711 é substituído pelo crédito na conta 721. Depois, pelo pagamento das mercadorias é creditada a conta 21 do cliente pelo valor total da fatura em troca do débito em caixa ou banco, na conta 11 ou 12 da empresa. Se houver um adiantamento total ou parcial do pagamento pelo cliente também é debitado o valor pago na conta de caixa ou banco e creditada a conta 218 de adiantamento de clientes, junto com o crédito na conta 2433 do IVA liquidado pelo valor correspondente. Se o adiantamento ocorrer com preço pré-fixado, neste caso a conta creditada deverá ser a conta 276 de adiantamento por conta de vendas. Em seguida, para a regularização do adiantamento de clientes é debitada a conta 218 de adiantamento de clientes e creditada a conta 21 do cliente pelo respetivo valor (Palma, 2009).

Como considerado na fórmula acima, as regularizações de IVA também integram o cálculo do apuramento de IVA na conta 2435. As regularizações tanto em compras quanto em vendas podem acontecer, pois em todos os processos comerciais surgem imprevistos, ou até por simples questões temporais, pode haver devoluções e descontos comerciais, acontecem erros nas emissões das faturas de compra e venda, ocorrem equívocos durante os lançamentos na contabilidade e documentos podem vir a ser entregues fora do prazo para o escritório da contabilidade. Nestes casos de perda do prazo para a declaração do IVA ao Estado, existem as contas de regularizações de IVA. Existem as regularizações de IVA a favor do Estado, na conta 24342, que está correlacionada com a conta 2433 do IVA liquidado, e há as regularizações de IVA a favor da empresa, na conta 24341, que está relacionada com a conta 2432 do IVA dedutível. Logo, as regularizações são correções ao IVA dedutível e ao IVA liquidado (Palma, 2009).

Portanto, como um exemplo do que foi exposto acima, na regularização de uma devolução de mercadoria vendida realizada fora do período a que diz respeito a entrega do IVA, na contabilização desta devolução, ao invés debitar a conta 2434 do IVA dedutível, debita-se a conta 24341 das regularizações do IVA a favor da empresa, pois a empresa deixa de ter que liquidar este IVA porque a venda da mercadoria foi cancelada (Palma, 2009).

De maneira similar ao exposto acima, na regularização de uma devolução de mercadoria comprada realizada fora do período a que diz respeito a entrega do IVA, na contabilização desta devolução, ao invés de creditar a conta 2433 do IVA liquidado, a empresa irá creditar a conta 24342 das regularizações do IVA a favor do Estado, pois este IVA não poderá mais ser deduzido pela empresa devido a devolução da mercadoria comprada (Palma, 2009).

Por fim, no momento do apuramento de IVA na conta 2435, serão saldadas as contas 2434 das regularizações de IVA. Para saldar a conta 24342 das regularizações de IVA a favor do Estado esta conta será debitada pelo valor do saldo em contrapartida do crédito deste saldo na conta 2435 do apuramento de IVA. Enquanto, que para saldar a conta 24341 das regularizações de IVA a favor da empresa esta conta será creditada pelo saldo em débito e em compensação este saldo será debitado na conta 2435 do apuramento de IVA.

É importante alertar que, apesar de, na maioria dos casos, o IVA suportado também ser dedutível, nem sempre isso acontece. Logo, para se proceder futuramente ao apuramento do IVA, é feito um crédito na conta 2431 do IVA suportado pelo valor correspondente ao IVA dedutível e um débito na conta 2432 do IVA dedutível. Em seguida é realizada uma transferência do saldo da conta 2432 do IVA dedutível do período apurado para a conta 2435 do IVA apuramento, através do crédito do saldo na conta 2432 pelo débito na conta 2435. Em sequência do apuramento do IVA, é debitada a conta 2433 do IVA liquidado pelo saldo da mesma e creditada a conta 2435 do IVA apuramento, a fim de realizar a transferência do saldo para finalizar o apuramento da conta 2435 para o período (Palma, 2009).

Caso o saldo da conta 2435 do IVA apuramento seja credor, a empresa deverá pagar IVA ao Estado relativo ao período de exercício. Neste caso, para anular a conta 2435 do apuramento a empresa deve debitar a conta pelo saldo que estava em crédito e creditar a conta 2436 IVA a pagar. Quando a empresa pagar o IVA ao Estado, a empresa irá debitar a conta 2436 e creditar o conta 12 de banco. Entretanto, se o saldo da conta 2435 do IVA apuramento for devedor, a empresa deverá ter IVA a recuperar do Estado, embora não possa pedir o reembolso deste salvo em condições especiais, relativo ao período de exercício. Neste caso, para anular a conta 2435 do apuramento a empresa deverá creditar a

conta 2435 pelo saldo que estava em débito e debitar a conta 2437 IVA a recuperar. Quando a empresa pedir o reembolso do IVA, a empresa irá creditar a conta 2437 e debitar a conta 2438 de reembolsos pedidos de IVA. No momento em que a empresa receber o reembolso de IVA do Estado, a empresa irá creditar a conta 2438 pelo valor do reembolso recebido e debitar a conta 12 do banco (Palma, 2009).

4. Impostos respetivos ao IVA no Brasil

Considerando que o IVA em Portugal é um imposto único sobre o consumo, os respetivos impostos a comparar com o Brasil devem ser os impostos sobre o consumo. Atualmente, o Brasil possui cinco impostos principais que incidem sobre o consumo:

- Imposto sobre Serviços (ISS);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP).

Gassen et al. (2013) interpretam o ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP e a COFINS como impostos que incidem sobre o consumo, uma vez que o ônus destes tributos é suportado pelo consumidor final.

Neto (2018) também compara os impostos tributários indiretos brasileiros do ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP e a COFINS com o imposto não-cumulativo do IVA europeu. Além disso, o estudo conclui que o “excesso de normas e obrigações acessórias confere grande complexidade ao sistema indireto do Brasil, promovendo sonegação, falta de transparência e altos custos administrativos e de *compliance*.” (Neto, 2018: 213)

Devido a grande autonomia tributária, dos municípios e estados, existente no Brasil, ocorre uma verdadeira «guerra fiscal» dentro do país tanto entre os estados, quanto dentro do próprio estado, entre os municípios (Neto, 2018; Sabbag, 2016). É importante observar que: o ISS é um imposto municipal; enquanto o ICMS é um imposto estadual; e o IPI, a COFINS e o PIS/PASEP são todos impostos de competência do governo federal. Cada estado e município possui competência sobre determinados impostos, os quais pode aumentar ou diminuir dependendo dos interesses políticos e económicos destes estados e municípios. Portanto, se um estado quiser atrair empresas, esse estado pode, por exemplo, abaixar o imposto estadual ICMS; por outro lado, se este mesmo estado quiser desestimular o consumo de um determinado produto ou serviço, este estado pode aumentar o ICMS. Isto acontece da mesma forma com os municípios, porém o imposto mencionado neste estudo de competência dos municípios é o ISS, então o município poderá aumentar ou diminuir o ISS e não o ICMS.

A autonomia tributária dos municípios e estados brasileiros é interessante sob o aspecto de proporcionar um maior controle dos municípios e estados sobre as suas arrecadações e sobre o desenvolvimento económico dentro dos limites territoriais destes entes federativos. No entanto, esta mesma autonomia acaba por permitir a incidência de alíquotas diferentes para o mesmo imposto dependendo do estado ou município aonde acontece a operação de prestação de serviço ou a venda do produto. Isto torna não só as operações de recolha dos tributos pelas empresas mais caras, uma vez que as empresas são responsáveis por conhecer toda a legislação e o processo de recolha dos tributos que deverão ser entregues aos entes federativos no território aonde comercializam, o que por sua vez demanda um grande investimento em recursos humanos, assim como também aumenta os custos de fiscalização dos estados e dos municípios pela maior complexidade da legislação tributária.

A bitributação ocorre quando um produto ou serviço sofre mais de uma tributação pelo mesmo fato gerador destes impostos. O conceito da bitributação ganhou mais destaque no mundo através do aumento da globalização e do crescimento das empresas, que se tornaram multinacionais, e passaram a sofrer de bitributação por operar em diversos países, questionando assim a reincidência dos mesmos impostos.

Contudo, no Brasil não é necessário sair do país para «pagar imposto sobre imposto, a bitributação». O imposto federal IPI, em vários casos, integra a base de cálculo do imposto estadual ICMS, conforme está previsto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XI da Constituição da República Federativa do Brasil e no artigo 13, parágrafo 2º da Lei Complementar 87/1996. O ICMS por sua vez, em diversas ocasiões, também integra a base de cálculo dos impostos federais COFINS e PIS/PASEP. Logo, pode-se perceber o impacto tributário destas incidências de impostos no valor final dos produtos e serviços adquiridos pelos consumidores brasileiros.

Ainda que o sistema tributário brasileiro adote o princípio da não-cumulatividade de impostos, previsto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição da República Federativa do Brasil, onde o imposto não deve incidir sobre o mesmo imposto recolhido na fase anterior, apenas as empresas não consideradas como consumidoras finais na operação comercial podem se beneficiar dos créditos tributários, oriundos dos recolhimentos dos impostos dedutíveis abordados neste relatório, mas não o consumidor final do produto ou serviço. Obviamente, que são os consumidores finais os mais prejudicados, pois além do imposto sobre o consumo, todos os custos operacionais de um sistema tributário complexo também são repassados para o consumidor final.

4.1. Origem dos impostos respetivos ao IVA no Brasil³

O Sistema Tributário Nacional do Brasil foi inicialmente constituído pela Emenda Constitucional nº 18 de 1 de dezembro de 1965 e adaptado para a atual Constituição Brasileira promulgada em 5 de outubro de 1988, que apresenta os Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional (artigos 145º a 149º-A), as limitações do poder de tributar (artigos 150º a 152º) e distingue competências tributárias nos artigos seguintes, uma característica de detalhamento tributário extenso e peculiar em comparação com as Constituições de outros países (Sabbag, 2016).

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 foi responsável por substituir o arcaico Imposto de Vendas e Consignações (IVC), que era um imposto plurifásico com incidência em cascata, pelo atual Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), um imposto plurifásico e não cumulativo. A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 também concebeu o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o qual substituiu o Imposto sobre Indústrias e Profissões (IIP), que passou de competência estadual para municipal com a Constituição Federal de 1946. O ISS, ao contrário do ICMS, é um imposto cumulativo. Além disso, a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 estabeleceu a nomenclatura contemporânea do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), um imposto plurifásico, não cumulativo e seletivo, que sucedeu o Imposto de Consumo de Quaisquer Mercadorias mencionado nas constituições anteriores (Sabbag, 2016).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foram todos criados por leis complementares e ainda estão previstos na Constituição brasileira. A COFINS foi inicialmente prevista no artigo 195º, inciso I, da Constituição de 1988 e posteriormente criada pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991. Os tributos do PIS/PASEP, que foram dois tributos inicialmente criados separados, porém atualmente estão unificados, são mencionados no artigo 239º da Constituição de 1988. Cabe ressaltar, que o PIS e o PASEP já existiam antes de serem previstos pela Constituição de 1988, pois surgiram com a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e com a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente (Sabbag, 2016). A COFINS e o PIS/PASEP ainda são regulamentados por um emaranhado confuso, disperso e desorganizado de dispositivos legais, de entre eles

³ Esta seção do relatório foi estruturada em maior parte com base em Sabbag (2016).

estão 9 leis complementares, 78 leis ordinárias, e diversas normas administrativas (Neto, 2018).

4.2. Generalidades e contabilização dos impostos sobre o consumo no Brasil

4.2.1. Imposto sobre Serviços (ISS)

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um imposto municipal regulamentado pela Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003. Apesar da competência ser dos Municípios e do Distrito Federal, são os municípios que recebem o ISS através do recolhimento feito pelas empresas prestadoras dos serviços, sobre as quais incidem este imposto, serviços estes descritos na lista anexa à Lei Complementar n.º 116. Logo, os municípios possuem autonomia para estipularem o valor das alíquotas de cada prestação de serviços presente na lista anexa, respeitando a alíquota mínima do ISS de 2% e a alíquota máxima do ISS de 5% do preço do serviço prestado, previstas na Lei Complementar n.º 116. Considera-se o serviço prestado no local do estabelecimento prestador do serviço, determinando assim o município onde o imposto é devido. Este imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País, prestado por prestadores internacionais de fora do Brasil. Entretanto, o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País. Salvo exceções, nas prestações de serviços descritas na lista anexa à Lei Complementar n.º 116, sobre as quais incide ISS, não incide o ICMS. Por exemplo, no subitem 17.11 que menciona a organização de festas, recepções e bufê, incide ISS sobre o valor da prestação do serviço, entretanto, sobre o valor da alimentação e das bebidas fornecidas incide o ICMS. Outro exemplo, no subitem 16.01 que menciona os serviços de transporte coletivo municipal rodoviário de passageiros. Incidirá ISS sobre o serviço de transporte intramunicipal, aquele que cuja prestação do

serviço começa e termina no mesmo município, entretanto, incidirá ICMS sobre a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual.

Segundo Neto (2018), em 2015 o ISS arrecadou € 15.643.285.752,76, o equivalente a 3,01% da arrecadação total nacional, o que representou 0,98% do PIB brasileiro.

4.2.2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é da competência dos estados e do Distrito Federal, cabendo-lhes instituir o imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” do país, conforme prevê o artigo 1º da Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996. O local da prestação dos serviços ou da operação define o estabelecimento responsável pela coleta do imposto. Quem define o valor das alíquotas de ICMS são os estados. Cada estado possui sua alíquota de comercialização interna e alíquotas de comercialização para cada estado membro da federação. Cabe ressaltar que o ICMS não incide sobre as exportações. Contudo, através do Convênio ICMS 57, de 26 de julho de 2013, o qual autorizou os estados brasileiros a concederem isenções de ICMS nas operações de bens importados, ficou estabelecida uma alíquota de 4% de ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas. Entretanto, quando a operação interestadual não tratar de bens importados, segundo previsto na Emenda Constitucional 87 de 2015 junto com o Convênio 93 de 2015, deverá incidir o diferencial de alíquotas do ICMS (DIFAL) nas transações nas quais incide o ICMS. Ainda, o Convênio 93 de 2015 prevê um acréscimo de até 2% na alíquota de ICMS, cujo estabelecimento fica a critério de cada estado, para a composição de um Fundo de Combate a Pobreza. O diferencial de alíquotas é calculado como a diferença entre a alíquota interna do estado de destino da mercadoria e a alíquota interestadual de comercialização prevista entre os estados envolvidos na operação. O estímulo para a criação da DIFAL ocorreu pela difusão e aumento das transações comerciais pela internet, devido a grande diferença entre as

alíquotas internas cobradas entre os estados brasileiros, onde as pessoas em geral optavam por não pagar as alíquotas internas dos estados no qual residiam, mas preferiam comprar mercadorias de outros estados no qual a alíquota de ICMS fosse menor. Isto levou a uma enorme diferença na arrecadação dos estados economicamente mais fortes, o que culminou na redistribuição deste imposto. Atualmente os montantes da DIFAL são inteiramente repassados para os estados de destino das mercadorias (Sabbag, 2016).

De acordo com Neto (2018), em 2015 o ICMS representou 20,56% da arrecadação total nacional, recolhendo assim € 106.790.490.169,67, o equivalente a 6,72% do PIB brasileiro. O mesmo autor menciona ainda que o ICMS é uma das maiores barreiras à reforma tributária no Brasil, pois é a maior fonte de arrecadação dos estados brasileiros, representando 83,32% da receita dos estados em 2018.

Na Tabela 2 abaixo são apresentadas as alíquotas internas e interestaduais de ICMS cobradas pelos diversos estados do Brasil.

Tabela 2: Tabela das Alíquotas de ICMS

ORIGEM	DESTINO																												
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	IM	
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	18**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4	
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	20	7	7	12	12	7	7	4	
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	4	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	4	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	4	
IM	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

* RJ: 18% + 2% DE FECFP / * AL: 17% + 1% DE FECFP

Fonte: Jornal Contábil (2019).

O Brasil possui vinte e seis estados e mais o distrito federal, que são representados na tabela 2 acima pelas seguintes abreviaturas, respetivamente: Acre (AC); Alagoas (AL); Amapá (AP); Amazonas (AM); Bahia (BA); Ceará (CE); Distrito Federal (DF); Espírito Santo (ES); Goiás (GO); Maranhão (MA); Mato Grosso (MT); Mato Grosso do Sul (MS); Minas Gerais (MG); Pará (PA); Paraíba (PB); Paraná (PR); Pernambuco (PE); Piauí (PI); Roraima (RR); Rondônia (RO); Rio de Janeiro (RJ); Rio Grande do Norte (RN); Rio Grande do Sul (RS); Santa Catarina (SC); São Paulo (SP); Sergipe (SE); Tocantins (TO). Além disso, é importante ressaltar que a abreviatura (IM) na tabela 2 não representa um estado do Brasil, apenas indica a alíquota incidente nas mercadorias importadas. Conforme é demonstrado na tabela 2, a alíquota de incidência do ICMS é determinada pela intersecção entre a linha horizontal da tabela, a qual indica o estado de origem da mercadoria ou da prestação de serviço, com a coluna vertical da tabela, a qual indica o estado de destino da mercadoria ou da prestação de serviço. Por exemplo, ao olharmos a intersecção da linha horizontal do RJ, que indica a mercadoria tem origem no estado do RJ, com a coluna do RJ, a qual indica que a mercadoria tem como destino o estado do RJ, notamos que a alíquota do ICMS incidente nas operações internas do estado do Rio de Janeiro é de 20%. Entretanto, na intersecção da linha horizontal do RJ, que indica a mercadoria tem origem no estado do RJ, com a coluna de SP, a qual indica que a mercadoria tem como destino o estado de SP, notamos que a alíquota do ICMS incidente nas operações com origem no estado do Rio de Janeiro e destino no estado de São Paulo é de 12%. Esta análise de interpretação das alíquotas é feita da mesma forma para os outros estados.

4.2.3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é regulamentado pelo Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010. O IPI é um imposto de competência exclusiva do Distrito Federal. Este imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, segundo a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). A TIPI é regulamentada no Decreto n.º 8.950, de 29 de dezembro de 2016. Em geral, os produtos industrializados possuem um imposto de 0% a 45%; entretanto, produtos como o cigarro,

por exemplo, chegam a ter um imposto de 300%, conforme prevê a TIPI. As exportações são isentas de IPI. No caso prático apresentado no capítulo seguinte, serão analisados os aparelhos celulares, cujo IPI é de 15%, conforme indica a TIPI.

Segundo Neto (2018), em 2015 o IPI representou 2,49% da arrecadação total do País, onerando 0,81% do PIB nacional e apresentando uma receita de € 12.940.670.616,75.

4.2.4. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é um imposto federal. Esse imposto é usado para financiar o Instituto Nacional do Seguro Social, que financia aposentadorias, pensões e seguro desemprego. As contribuições para a COFINS são devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado e calculadas com base na receita bruta mensal da empresa conforme esta previsto na Lei nº 10.637/2002, de 30 de dezembro.

As pessoas jurídicas de direito privado que apuram o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no Lucro Real⁴ estão sujeitas à incidência não cumulativa da COFINS. No regime tributário do Lucro Real, a empresa pode deduzir os créditos apurados com base em custos, despesas e encargos, para a base deste cálculo, o que caracteriza a incidência não cumulativa da COFINS. No regime de incidência não cumulativa da COFINS a alíquota é de 7,6%, conforme descrito na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

As pessoas jurídicas de direito privado que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido⁵ estão sujeitas à incidência cumulativa da COFINS. No regime tributário do

⁴ Conforme o artigo 14, inciso I, da Lei nº 9.718/1998 de 27 de novembro, atualizada pela Lei nº 12.814 de 16 de maio de 2013, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas, por exemplo, “cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.”

⁵ Conforme o caput do artigo 13, da Lei nº 9.718/1998 de 27 de novembro, atualizada pela Lei nº 12.814 de 16 de maio de 2013, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas “cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses.

Lucro Presumido, a empresa não deduz os custos, despesas e encargos da receita operacional bruta, para a base deste cálculo, o que caracteriza a incidência cumulativa da COFINS. No regime de incidência cumulativa da COFINS a alíquota é de 3%, conforme descrito na Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998.

Para a importação de bens estrangeiros a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 e a Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015, estipulam a incidência de 9,65% sobre o valor aduaneiro para a COFINS-Importação.

De acordo com Neto (2018), a COFINS representou 10,37% da arrecadação total do Brasil em 2015, arrecadando € 53.831.403.178,02, ao onerar 3,39% do PIB nacional.

Na Tabela 3, estão resumidas as alíquotas de incidência da COFINS e da COFINS-Importação para o regime de tributação do Lucro Presumido e do Lucro Real, conforme já foi previamente explicado.

Tabela 3: Alíquotas de Incidência da COFINS

Regime de Tributação	Incidência do Imposto	% da COFINS	% da COFINS-Importação
Lucro Presumido	Cumulativa	3%	9,65%
Lucro Real	Não Cumulativa	7,6%	9,65%

4.2.5. Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP)

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), entretanto unificados, constituem um imposto federal, segundo a Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. O programa foi inicialmente criado para redistribuir renda, incentivar as pessoas a pouparem dinheiro e aumentar a integração dos funcionários no desenvolvimento das empresas. Entretanto, atualmente o imposto

serve para financiar os programas de seguro-desemprego, abono salarial dos trabalhadores e de desenvolvimento econômico do país (Sabbag,2016).

As contribuições para o PIS/PASEP são devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado e calculadas com base na receita bruta da empresa. Similarmente ao COFINS, as alíquotas de contribuição do PIS/PASEP diferem conforme o regime tributário escolhido pela empresa. No regime de incidência cumulativa do PIS/PASEP a alíquota é de 0,65%, conforme descrito na Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. No regime de incidência não cumulativa do PIS/PASEP a alíquota é de 1,65%, conforme descrito na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Para a importação de bens estrangeiros, a Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004 e a Lei nº 13.137 de 19 de junho de 2015, estipulam a incidência de 2,1% sobre o valor aduaneiro para a contribuição para o PIS/PASEP-Importação.

Conforme Neto (2018), em 2015 o PIS/PASEP alcançou 0,89% do PIB brasileiro, arrecadando € 16.048.979.262.052,25, o que correspondeu a 2,73% do total de tributos nacionais.

Na Tabela 4, estão resumidas as alíquotas de incidência do imposto PIS/PASEP e do PIS/PASEP-Importação para o regime de tributação do Lucro Presumido e do Lucro Real, com base no que foi exposto nesta secção.

Tabela 4: Alíquotas de Incidência do PIS/PASEP

Regime de Tributação	Incidência do Imposto	% do PIS/PASEP	% do PIS/PASEP-Importação
Lucro Presumido	Cumulativa	0,65%	2,1%
Lucro Real	Não Cumulativa	1,65%	2,1%

4.3. Contabilização dos impostos Brasileiros⁶

No Brasil não existe um modelo único padronizado do plano de contas, o qual todas as empresas devem seguir; portanto, cada empresa monta o próprio plano de contas personalizado de forma a atender às suas necessidades, atingir aos princípios da contabilidade, se adaptar à legislação nacional e internacional, e seguir às exigências dos órgãos controladores (Souza, 2016). Entretanto, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que regulamentou a composição e o controle dos orçamentos e balanços das entidades públicas brasileiras ajudou bastante na padronização de uma estrutura geral dos planos de conta no Brasil. Atualmente, pode ser observada nos planos de contas uma estrutura similar utilizada pela contabilidade que geralmente é composta por quatro classes: Ativo; Passivo e Patrimônio Líquido; Receitas; e Custos e Despesas (Souza, 2016). Na Tabela 5 a seguir serão exemplificadas algumas contas utilizadas nas quatro classes mencionadas anteriormente e presentes nos exemplos do Capítulo 5 deste relatório. Assim, é importante enfatizar que a tabela não apresenta todas as contas presentes e necessárias num plano de contas completo de uma empresa em atividade, mas serve apenas para facilitar na compreensão dos registos das contas mencionadas neste relatório.

Tabela 5: As Classes e as Contas do Plano de Contas do Brasil

ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	RECEITAS	CUSTOS E DESPESAS
Caixa	Fornecedores	Venda de Mercadorias	CMV
Banco	ISS a recolher	Vendas Canceladas	Compras de
Clientes	ICMS a recolher	Descontos Concedidos	matérias-primas
ISS a recuperar	IPI a recolher	ISS sobre Faturamento	Custo c/ Mão de
ICMS a recuperar	PIS/PASEP a recolher	ICMS s/ Faturamento	Obra
IPI a recuperar	COFINS a recolher	IPI sobre Faturamento	Despesa com
PIS a recuperar		PIS s/ Faturamento	Vendas
COFINS a recuperar		COFINS s/ Faturamento	
Estoque			

⁶ Os registos contábeis apresentados nesta secção foram elaborados com base em Souza (2016).

De maneira similar a como ocorre em Portugal, no Brasil durante o registo das compras de mercadorias, matérias e serviços, são debitadas as respectivas contas de estoques, ISS a recuperar ou ICMS a recuperar (lembrando que em raros casos ambos se aplicam na mesma transação comercial), IPI a recuperar, PIS/PASEP cumulativo ou não cumulativo a recuperar, e a COFINS cumulativa ou não cumulativa a recuperar, em contrapartida do crédito na conta dos fornecedores. Logo, pode-se concluir que todos os impostos brasileiros aqui mencionados se equiparam ao registo contabilístico do IVA dedutível em Portugal, tendo em vista que as pessoas jurídicas brasileiras não consideradas consumidoras finais na transação comercial podem deduzir estes impostos, sendo o contribuinte final o responsável por suportar o peso destes tributos, não onerando as empresas assim como o IVA português. No momento do pagamento dos fornecedores, se realiza o lançamento do débito na conta dos fornecedores e o crédito na conta do caixa ou do banco da empresa. Caso haja a devolução da mercadoria comprada é feito o inverso daquilo que foi lançado anteriormente, creditando pelos respetivos valores as contas de estoques, ISS a recuperar ou ICMS a recuperar, IPI a recuperar, PIS/PASEP cumulativo ou não cumulativo a recuperar (lembrando que aqui depende da forma como a empresa declara o imposto de renda, se o faz pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real), e a COFINS não cumulativa ou cumulativa a recuperar, em contrapartida do débito na conta dos fornecedores. Se a mercadoria devolvida já tiver sido paga também se desfaz o registo anterior, creditando na conta do fornecedor e debitando a conta do caixa ou do banco da empresa a qual tem a mercadoria devolvida. Se houver algum gasto adicional da empresa neste processo de devolução, como por exemplo com o frete de entrega da mercadoria, nesta hipótese então a empresa ainda deverá debitar o valor correspondente numa conta de despesa.

No caso de venda de alguma mercadoria, matéria ou serviço, em contrapartida do débito na conta dos clientes, é creditada a conta de vendas ou prestações de serviços pelo mesmo valor, a menos que haja algum desconto concedido o qual deve ser debitado na de desconto comercial. Logo, o registo do débito na conta de clientes é feito com o valor dos tributos em contrapartida do crédito na conta de vendas (facturamento bruto). No registo dos impostos são creditadas as contas IPI a recolher, ICMS a recolher ou ISS a recolher, PIS/PASEP a recolher e a COFINS a recolher, e pelos valores correspondentes são debitadas as contas IPI sobre vendas, ICMS sobre vendas ou ISS sobre vendas, PIS/PASEP sobre vendas ou COFINS sobre vendas, conforme as contas exemplificadas na

tabela 5 (souza, 2016). Por fim, para se fazer o registo da saída da mercadoria da empresa e o registo dos custos desta é lançado um crédito na conta de mercadorias/estoques, em compensação pelo débito na conta de custos das mercadorias vendidas. Na hipótese de devolução das mercadorias vendidas, para registar a devolução da venda, são creditadas a conta do cliente e do desconto comercial, quando houver, em troca do débito da conta de vendas canceladas. Com relação ao registo dos impostos da devolução, as contas que anteriormente haviam sido creditadas agora são debitadas e as contas que haviam sido debitadas são creditadas. Logo, são debitadas pelos respectivos valores as contas IPI a recolher, ICMS a recolher ou ISS a recolher, PIS/PASEP a recolher e a COFINS a recolher, e em contrapartida são creditadas as contas IPI sobre vendas, ICMS sobre vendas ou ISS sobre vendas, PIS/PASEP sobre vendas e COFINS sobre vendas. Por fim, para registar a devolução das mercadorias, é debitada a conta de mercadorias, em troca do crédito na conta do custo das mercadorias vendidas.

5. Exemplo comparativo de aplicação

Durante o período de estágio na My Business Consultores, havia uma empresa-cliente que trabalhava com a compra e venda de aparelhos de celular. Portanto, utilizaremos para a análise deste exemplo concreto uma empresa que opera no regime geral tributário do Brasil e de Portugal, com a compra e venda de aparelhos celulares. Neste caso comparativo o objetivo é exemplificar os impostos sobre o consumo brasileiros comparados ao IVA de Portugal, concentrando esta comparação no ISS, ICMS, IPI, COFINS e PIS/PASEP e desconsiderando outros possíveis impostos, taxas e custos alfandegários não abordados aqui.

5.1. Exemplo aplicado no Brasil

Considere-se uma empresa X que opera com a compra e venda de aparelhos de celular no município do Rio de Janeiro. Ainda que um celular seja vendido para um comprador do mesmo município, não incidirá o ISS no valor da venda, uma vez que a venda de celular não é uma operação presente na lista anexa à Lei Complementar n.º 116. Logo, neste caso, tanto numa venda dentro do mesmo município, entre municípios diferentes, ou ainda entre estados distintos, o imposto incidente será o ICMS. Se a empresa X vender um celular para uma pessoa que mora no mesmo estado onde a empresa está sediada, neste caso, o Rio de Janeiro, o ICMS incidente será o imposto interno do estado que corresponde a 20% do valor da operação. Entretanto, caso a empresa X venda um celular para um comprador localizado na cidade de São Paulo, o imposto que incidirá sobre o valor da operação será o ICMS sobre a mercadoria enviada do estado do Rio de Janeiro para o estado de São Paulo, que atualmente é de 12%.

Em todas as situações anteriores, de venda da mercadoria, neste caso concreto, do celular, o IPI, COFINS e PIS/PASEP são aplicados de maneira idêntica no que diz respeito as alíquotas aplicadas em operações dentro do país. O IPI incidente sobre os telefones celulares é de 15%, conforme indica a TIPI. Se assumirmos que a empresa X, que vende celulares, se enquadra no regime tributário de incidência cumulativa do PIS/PASEP e da

COFINS, neste caso, as alíquotas de contribuição serão de 0,65% e de 3%, respectivamente. Entretanto, se assumirmos que a empresa X se enquadra no regime tributário de incidência não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, então as alíquotas de contribuição serão de 1,65% e de 7,6%, respectivamente.

No caso de exportações de produtos, o ISS, ICMS, IPI, COFINS e PIS/PASEP, não incidem nas exportações, conforme está previsto nas respectivas leis e já foi mencionado anteriormente neste relatório. Entretanto, os produtos exportados estão sujeitos ao imposto de exportação. O Decreto Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977 dispõe sobre o imposto de exportação de produtos, estabelecendo a alíquota do imposto em 30% do preço de venda das mercadorias exportadas. Este imposto federal é de competência do Poder Executivo, que pode modificá-lo de acordo com os interesses políticos e económicos do país. Cabe ressaltar, que o Brasil como um membro do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), possui isenções tarifárias em diversos produtos pelo acordo de livre comércio entre os países pertencentes ao bloco económico, nomeadamente Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai (Sabbag, 2016).

Nos casos das importações de produtos, o Brasil também cobra um imposto de importação que varia conforme as mercadorias. Entretanto, este exemplo irá concentrar esta análise nos impostos abordados acima neste trabalho. Sobre o celular importado incidiria então: o IPI de 15%, conforme indica a TIPI; o ICMS, para o qual vamos assumir o imposto médio de 17% de ICMS local, mais 4% de ICMS para o transporte interestadual posterior; o PIS/PASEP, cuja alíquota é de 2,1% para celulares importados; e a COFINS, cuja alíquota é de 9,65% para celulares importados.

Em relação à contabilização dos impostos sobre o consumo no Brasil neste caso concreto, com incidência dos impostos brasileiros sobre o consumo, no registo das compras de celular no mercado interno para revenda e das importações de celular também para revenda pela empresa X, credita-se a conta dos fornecedores pelo valor total da fatura e em contrapartida debita-se a conta de estoque (sem os impostos) e do ICMS a recuperar, IPI a recuperar, PIS/PASEP cumulativo ou não cumulativo a recuperar, e a COFINS cumulativa ou não cumulativa a recuperar. Como o caso concreto trata da aquisição de uma mercadoria e não da prestação de um serviço, não incide o ISS. Após o pagamento do celular pela empresa X, debita-se a conta do fornecedor e credita-se a conta de caixa ou banco da empresa. Ocorrendo a devolução do celular pela empresa X, faz-se o lançamento inverso, debita-se a conta do fornecedor e credita-se a conta de estoque e do ICMS a recuperar, IPI

a recuperar, PIS/PASEP cumulativo ou não cumulativo a recuperar, e a COFINS cumulativa ou não cumulativa a recuperar, pelos respectivos valores (souza, 2016).

Contudo, na contabilização das compras de celular no mercado interno para consumo próprio e das importações de celular também para consumo próprio da empresa X, dado que nestes casos de aquisições de consumidores finais o ISS, ICMS, IPI, COFINS e PIS/PASEP não são recuperáveis, os respectivos valores destes impostos devem integrar o custo de aquisição da mercadoria, neste caso do celular. Logo, no registo contabilístico deste movimento credita-se a conta do fornecedor pelo valor total da fatura (com os impostos) e em contrapartida debita-se a conta de estoque pelo mesmo valor.

Na contabilização das vendas do celular para consumo ou revenda no mercado interno pela empresa X, neste exemplo com incidência dos impostos brasileiros sobre o consumo, debita-se a conta de clientes pelo valor da fatura (com imposto) e em contrapartida credita-se a conta de vendas de celular pelo mesmo valor, a menos que haja algum desconto concedido o qual deve ser debitado na de desconto comercial. Para a contabilização dos impostos incidentes na venda do celular, credita-se as contas IPI a recolher, ICMS a recolher, PIS/PASEP a recolher e a COFINS a recolher, e pelos valores correspondentes debita-se as contas IPI sobre vendas, ICMS sobre vendas, PIS/PASEP sobre vendas e COFINS sobre vendas. Novamente, neste caso não se utiliza a conta de ISS a recolher, porque ocorre a venda de uma mercadoria e não de uma prestação de serviço. Por fim, para a contabilização do registo da saída do celular do estoque da empresa e o registo dos custos desta, credita-se a conta do estoque de celular e em contrapartida debita-se a conta de custos das mercadorias vendidas. Caso o cliente decida devolver o celular vendido para a empresa, para contabilizar a devolução da venda do celular, credita-se a conta do cliente e do desconto comercial, se houver, e em troca debita-se a conta de vendas canceladas. Com relação ao registo dos impostos da devolução do celular, as contas de IPI a recolher, ICMS a recolher, PIS/PASEP a recolher e a COFINS a recolher que anteriormente haviam sido creditadas agora são debitadas e as contas IPI sobre vendas, ICMS sobre vendas, PIS/PASEP sobre vendas e COFINS sobre vendas que haviam sido debitadas agora são creditadas. Finalmente, para registar a devolução do celular vendido, é debitada a conta de estoque de celular, em troca do crédito na conta do custo das mercadorias vendidas (souza, 2016).

No que se refere a contabilização dos impostos brasileiros sobre o consumo das exportações de celular pela empresa X, devido as isenções do ISS, ICMS, IPI, COFINS e

PIS/PASEP nas exportações, apenas debita-se a conta de clientes pelo valor da fatura (sem imposto) e em contrapartida credita-se a conta de vendas de celular pelo mesmo valor.

5.2. Exemplo aplicado em Portugal

Utilizando um caso concreto similar ao da análise feita no Brasil, na hipótese de uma empresa X que opera com a compra e venda de aparelhos celulares em Portugal, ou seja, nas transações no mercado interno. Segundo as informações do CIVA descritas anteriormente, na compra de um celular novo em território português a empresa X deverá pagar 23% de IVA, conforme os artigos 1º e 18º do CIVA.

Na hipótese de compras intracomunitárias, aquelas realizadas entre os países membros da União Europeia, por exemplo, na aquisição de um celular novo vindo da Espanha pela empresa X situada em Portugal e sendo a empresa X equiparada a um consumidor final, a empresa X também deverá pagar 23% de IVA em Portugal, conforme os artigos 1º e 18º do CIVA, conjuntamente com o artigo 1º e 18º do RITI. Ainda, na aquisição intracomunitária de bens para revender, ou seja, quando a adquirente é um sujeito passivo de IVA, há a autoliquidação do IVA, pois pela reversão do sujeito passivo quem irá liquidar o IVA é o comprador, que também é quem o irá deduzir, não pagando nenhum IVA ao fornecedor, nem ao Estado, conforme mencionado anteriormente neste relatório. Entretanto, no caso da empresa X situada em Portugal vender um celular novo para uma empresa revender na Espanha, neste caso, a empresa X está isenta de pagar IVA nesta transmissão, segundo o artigo 14º alínea b) do RITI. Contudo, no caso da empresa X situada em Portugal vender um celular novo para um consumidor final na Espanha, neste caso, a empresa X deverá liquidar IVA à taxa de Espanha.

No caso de importação de bens de países que não integram a União Europeia também incide IVA. Por exemplo, a empresa X ao comprar um celular novo do Brasil deverá pagar 23% de IVA, de acordo com os artigos 1º e 18º do CIVA. Neste caso o IVA é pago no desalfandegamento e este IVA é dedutível.

Por norma geral, nas exportações não incide IVA. Portanto, se a empresa X vender um celular novo para o Brasil, a empresa X estará isenta de pagar IVA, segundo o artigo 14º alínea a) do CIVA, pelo princípio da tributação no destino explicada anteriormente.

Com relação à contabilização do IVA português, neste caso concreto de compra de celular novo pela empresa X com incidência de IVA, como ocorre nos casos de transações no mercado interno, de compra intracomunitária de celular, e na importação de celular, para a contabilização da compra do celular pela empresa debita-se a conta 312 de compra de mercadorias (celular) pelo valor do celular sem o imposto. No caso mais comum da empresa X ser um sujeito passivo de IVA, há IVA dedutível e o respectivo valor é debitado na conta 2432. Entretanto, caso o IVA não seja dedutível o valor correspondente ao imposto será debitado junto com o valor do celular na conta 312. Em contrapartida dos débitos anteriores credita-se a conta 22 do fornecedor. Quando ocorrer o pagamento do celular, credita-se a conta 11 de caixa ou a conta 12 de banco e debita-se a conta 22 do fornecedor (Palma, 2009).

Contudo, na aquisição intracomunitária de celular novo para revenda pela empresa X (onde ocorre a autoliquidação do IVA), na contabilização do IVA português, apenas debita-se a conta 312 de compra de mercadorias pelo valor do celular (sem IVA) e em contrapartida credita-se a conta 22 do fornecedor. A empresa X faz a autoliquidação, debitando o IVA dedutível na conta 2432 e creditando o IVA liquidado na conta IVA 2433. Se for uma importação, o IVA dedutível é debitado na conta 2432 e creditado na conta 12, pois é pago no desalfandegamento.

Relativamente a contabilização do IVA português no caso da venda de celular novo pela empresa X com incidência de IVA, como ocorre nos casos de transações no mercado interno e nas vendas intracomunitárias de celular para um consumidor final, para a contabilização da venda do celular pela empresa debita-se o valor da fatura (com IVA) na conta 21 do cliente e credita-se a conta 711 de venda de mercadorias pelo valor do celular (sem IVA); além disso, credita-se a conta 2433 do IVA liquidado pelo valor correspondente ao imposto. Após o pagamento do celular vendido pelo cliente, credita-se a conta 21 do cliente pelo valor total da fatura e em contrapartida debita-se a conta 11 de caixa ou a conta 12 de banco da empresa. Entretanto, convém ressaltar que nas vendas intracomunitárias de celular para um consumidor final, o IVA será liquidado à taxa do país de destino (Palma, 2009).

No entanto, nas transações comerciais de venda de celular novo pela empresa X isentas de IVA, como ocorre nas vendas intracomunitárias de celular novo para revenda por outra empresa e nas exportações, para a contabilização do IVA português da venda do celular pela empresa, apenas debita-se o valor da fatura (sem IVA) na conta do cliente e credita-se a conta 711 de venda de mercadorias pelo valor do celular (sem IVA).

5.3. Análise Comparativa: IVA *versus* impostos brasileiros

A discrepância de complexidade tributária entre o Brasil e Portugal em relação aos impostos aqui analisados é evidente. Além disso, também se nota uma imensa diferença de carga tributária entre os países, tendo o Brasil uma carga tributária bem maior que Portugal. Note-se que este relatório apenas analisa impostos brasileiros aqui comparados ao IVA e que, assim como em Portugal, ainda incidem outros impostos nas operações anteriormente mencionadas.

Enquanto em território português a empresa X paga 23% de IVA na aquisição do celular novo para revenda, no Brasil este percentual conforme mencionado pode variar entre 30,65% [12% (ICMS) + 15% (IPI) + 0,65% (PIS/PASEP) + 3% (COFINS)] e 44,25% [(20% (ICMS) + 15% (IPI) + 1,65% (PIS/PASEP) + 7,6% (COFINS)].

Em razão das importações para Portugal novamente a empresa X paga 23% de IVA na aquisição do celular novo para revenda, em contrapartida, no Brasil irá pagar entre 43,75% [17% (ICMS) + 15% (IPI) + 2,1% (PIS/PASEP) + 9,65% (COFINS)] e 47,75% [21% (ICMS) + 15% (IPI) + 2,1% (PIS/PASEP) + 9,65% (COFINS)].

É importante observar que o peso elevado destes impostos sobre o consumo no Brasil e em Portugal, não causa tanto impacto financeiro nas empresas, que na maioria das vezes podem deduzir estes impostos, quanto nos consumidores finais que realmente arcam com os custos destes impostos.

Nas exportações tanto no Brasil quanto em Portugal existe uma desoneração de impostos. Nestes casos de exportações, Portugal não cobra IVA e o Brasil não cobra ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP e nem COFINS. Além disso, também há isenção nas vendas para a União Europeia, que não se designam de exportações, mas transmissões intracomunitárias.

Com relação à contabilização destes impostos sobre o consumo, a contabilização dos impostos brasileiros é similar a contabilização do IVA português, no que se refere à possibilidade de dedutibilidade dos tributos para as empresas não consideradas

consumidoras finais nas transações comerciais sujeitas aos impostos sobre o consumo. Entretanto, na contabilização realizada no Brasil, o registo da receita de vendas da empresa não separa inicialmente o valor respectivo do ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP e nem COFINS da receita bruta da empresa de forma similar como é feita na contabilização do IVA em Portugal, que desde o início separa o respectivo valor do IVA liquidado do lançamento feito em vendas.

Este caso concreto serve como um pequeno exemplo de como o Brasil, possui uma elevada carga tributária sobre o consumo face a outros países, o que a torna a principal fonte de renda do país. Segundo Gassen et al., (2013: 215):

Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%. Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), esses indicadores representam respetivamente 5,4%, 36,9% e 30,4%.

É importante realçar que a tributação sobre o consumo tributa proporcionalmente mais as pessoas com menos recursos financeiros, reduzindo assim o poder de compra dessa classe social, ainda mais e favorecendo com isso o aumento da desigualdade no Brasil (Gassen et al., 2013).

6. Conclusão

Em conclusão, o autor reconhece que o período de estágio curricular na My Business Consultores foi uma excelente oportunidade para aquisição de experiência profissional, através da realização de diversos registos contabilísticos mencionados anteriormente neste relatório, os quais permitiram ao estagiário aprender e colocar em prática os conhecimentos adquiridos ao longo da realização do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, contribuindo assim para o crescimento profissional do mestrando. Além disso, o particular interesse do mestrando em abordar o tema do IVA neste relatório surgiu justamente através do estágio, no qual o autor deparava-se diariamente com os registos contábeis do IVA, os quais eram objeto de constante questionamento e aprendizado do mestrando.

Entre os impostos analisados no caso concreto deste relatório, propriamente quando a taxa do IVA é comparada com as alíquotas do ISS, ICMS, IPI, COFINS e PIS/PASEP, o somatório dos impostos brasileiros apresentou uma carga tributária sobre o consumo maior do que Portugal. Além disso, relativamente à contabilização dos impostos sobre o consumo no caso concreto, a contabilização dos impostos brasileiros é similar a contabilização do IVA português, no que se refere à possibilidade de dedutibilidade dos tributos para as empresas não consideradas consumidoras finais nas transações comerciais sujeitas aos impostos sobre o consumo. Contudo, na contabilização brasileira, o registo da receita de vendas da empresa não separa inicialmente o valor respetivo do ISS, ICMS, IPI, PIS/PASEP e nem COFINS a recolher da receita bruta da empresa da mesma forma como ocorre na contabilização do IVA em Portugal, que separa desde o início o respetivo valor do IVA liquidado do lançamento feito em vendas.

Esta análise parece apontar para a importância do Estado brasileiro fazer uma reforma tributária no país, adotando um imposto único sobre o consumo, como é o caso do IVA em Portugal, simplificando a legislação tributária, tornando a administração contábil das empresas e do governo mais eficiente e desestimulando a desigualdade económica e o incumprimento tributário no Brasil.

Como proposta para novos estudos académicos sobre este tema, poder-se-á tentar estimar os gastos burocráticos das empresas brasileiras com a legislação extensa e complexa dos impostos sobre o consumo. Ainda, poderia ser estimada a economia das empresas, caso o Brasil adotasse um imposto único sobre o consumo, conforme o IVA em

Portugal. Uma vez que este trabalho se foca nos tributos cobrados das empresas em regime geral, trabalhos futuros também poderão analisar como é que a opção destas empresas pelo Simples Nacional (um regime tributário simplificado que micro e pequenas empresas brasileiras podem ser enquadradas), ou até mesmo do Microempreendedor Individual, pode afetar na aplicação destes impostos sobre o consumo no Brasil.

7. Bibliografia

- Alexandre, R. (2016). *Direito Tributário Esquematizado*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método.
- Borges, A.; Rodrigues, J. A.; e Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral*. 25ª ed. Lisboa: Áreas Editora.
- Gassen, V.; D'Araujo, P. J. S.; e Paulino, S. R. da F (2013). Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência (Florianópolis)*, 66: 213-234.
- Jornal Contábil (2019) Tabela ICMS 2019 Atualizada [fotografia]
<https://www.jornalcontabil.com.br/icms-2019-tabela-completa-com-as-aliquotas-dos-estados/.png> [30 de dezembro de 2020].
- Martins, A.; Cruz, I.; Basto, J. Xavier de; Augusto, M. (2018). *Estudos em Memória de Ana Maria Rodrigues*. Coimbra: Almedina S.A..
- Neto, J. A. C. (2018). *A Reforma da Tributação Indireta no Brasil: Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal. Faculdade de Direito – Universidade de Lisboa, Lisboa. 233 pp.
- Palma, C. C. (2009). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 4.ª ed., in “Cadernos IDEFF”, n.º 1, Coimbra: Almedina.
- Pohlmann, M. C. (2010). *Contabilidade Tributária*. Curitiba: IESDE Brasil, S.A..
- Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva.
- Souza, S. A. de (2016). *Contabilidade Geral 3D: Básica, Intermediária, Avançada*. 3ª ed. Salvador: Juspodivm.

8. Legislação Brasileira

Decreto Lei nº 1.578/1977 de 11 de outubro. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação.

Decreto Lei nº 7.212/2010 de 15 de junho. Regulamenta a Cobrança, Fiscalização, Arrecadação e Administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Decreto Lei nº 8.950/2016 de 29 de dezembro. Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.

Lei nº 9.718/1998 de 27 de novembro. Altera a Legislação Tributária Federal.

Lei nº 10.637/2002, de 30 de dezembro. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição PIS/PASEP.

Lei nº 10.833/2003 de 29 de dezembro. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências (Cobrança não-cumulativa da COFINS).

Lei nº 10.865/2004 de 30 de abril. Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Lei nº 13.137/2015 de 19 de junho. Elevação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação.

Lei Complementar nº 87/1996 de 13 de setembro. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços.

Lei Complementar nº 116/2003 de 31 de julho. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

9. Legislação Portuguesa

Decreto-Lei n.º 394-B/1984 de 26 de dezembro. Aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Decreto-Lei n.º 290/1992, de 28 de dezembro. Transpõe a Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro, alterando o Código do IVA no atinente às transações intracomunitárias.

Decreto Lei n.º 381/2007 de 14 de novembro. Aprova a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3.

Decreto Lei n.º 98/2015 de 2 de junho. Transpõe a Diretiva n.º 2013/34/UE relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas.