

PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO DA POLÍTICA FISCAL – ALGUNS ASPECTOS¹

JOÃO RICARDO CATARINO

Professor universitário

SÍNTESE

O presente estudo procura dar conta de alguns dos aspectos mais salientes no que respeita à evolução da política fiscal. Portugal não apresenta especificidades de fundo, em parte porque o seu sistema fiscal está em linha com as tendências em voga nos momentos de reforma, e também porque possui uma economia aberta, integrada num espaço alargado, onde se produz, através de órgãos supra nacionais, legislação vinculativa para todos os membros. Por outro lado, faz parte das organizações internacionais que mais pontificam nas questões tributárias, como é o caso, para além da própria União Europeia, da OCDE, do Banco Mundial e do FMI. A projecção das tendências mais recentes serve uma dupla perspectiva – a interna e a dos Estados na cena internacional. Vejamos quais, entre outros, os factores mais salientes dessa evolução que podem influenciar a evolução futura do sistema fiscal português.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to discuss the questions arising the evolution of fiscal policy. Portugal doesn't have, on these matters, special issues. Partially because it's tax system is already in line with the main guidelines on international tax policies. And also because it has an open economy, integrated

¹ O presente artigo teve por base o levantamento efectuado para a preparação da comunicação *Perspectivas de evolução da política tributária em face do ambiente de crise*, apresentada no Seminário internacional subordinado ao tema *Balanço da Reforma do Sector Público*, tendo como orador e moderador o Professor Christopher Pollitt da Universidade de Lovaina, editor internacional da *Review of Administrative Sciences*, promovido pelo CAPP – Centro de Administração e Políticas Públicas, ISCSP/UTL, Lisboa, 20 de Março de 2009.

in the European Union, from which legislation is mandatory to the Member states. The projection of the tendencies on tax policy, on this paper, serves a double purpose which is: it gives an internal view of it and also achieves the international tendencies on this matter that can be an inspiration to a Portuguese tax reform.

Key words: *Tax; tax policy; tax; tax policy; tax competition; tax justice.*

ÍNDICE

I - FACTORES DE EVOLUÇÃO

1 - *Uma mudança na atitude das Administrações fiscais face à volatilidade de certos factores económicos.* 2 - *Maior empenho no controlo de novas formas de produzir riqueza: o comércio electrónico e as vendas à distância.* 3 - *Reforço dos esforços para conter a competitividade fiscal prejudicial.* 4 - *Escrutínio mais intenso sobre os regimes de baixa tributação prejudiciais – paraísos fiscais.* 5 - *Uma mudança no equilíbrio entre as ideias de eficiência e de equidade/justiça tributária.* 6 - *Diminuição da progressividade formal e maior ênfase nas taxas proporcionais.* 7 - *Sacrifício do carácter global da tributação e opção por sistemas duais e semi-duais e do tipo flat income tax.* 8 - *Os sistemas fiscais actuais não são realmente compreensivos no que respeita à tributação do rendimento.* 9 - *Os impostos especiais sobre o consumo verão aumentada a sua importância como fonte de financiamento do Estado.* 10 - *Maior pressão para a unificação das bases tributáveis e harmonização fiscal.* 11 - *Uma aceleração da evolução dos sistemas fiscais.* 12 - *As preocupações ecológicas continuam subindo nas preferências dos eleitores.* 13 - *Mais preocupação com os factores de competitividade económica.* 14. *Adopção de bases de incidência fiscal mais eficientes.*

II - CONCLUSÕES

I - FACTORES DE EVOLUÇÃO

O ambiente de crise que se vive por toda a parte tem-se feito sentir com especial acuidade na Europa, onde a racionalidade do seu actual modelo social coloca a questão de saber se ele continua adequado

às necessidades do nosso tempo, ao mercado aberto, ao desemprego crónico, à deslocalização massiva dos factores de produção, à globalização em suma. Com o abrandamento do crescimento económico, o declínio deste modelo social, do emprego e da riqueza, geram-se forças em díspares sentidos. De um lado, assiste-se a uma diminuição da carga fiscal sobre certos rendimentos ou ganhos, de outro, ela mantém-se elevada e as receitas fiscais continuam sendo estruturantes no financiamento das crescentes despesas públicas.

A pressão fiscal total mantém-se elevada e parece ter um efeito relevante no crescimento económico, havendo quem se refira à influência negativa das altas taxas de imposto sobre o crescimento económico.

A recente crise financeira e económica impõe aos Estados a mudança ou aceleração da mudança de alguns dos postulados mais significativos em que repousam os nossos sistemas fiscais. Estes sistemas assentam fortemente numa ideia de justiça, sendo em nome dela que se criaram os mais diversificados regimes tributários para garantir uma equidade e um equilíbrio significativos.

Todavia, nunca os Estados gastaram tanto da riqueza nacional e nunca houve tanta insatisfação em torno da provisão pública². O mais recente contexto mostra que a demanda por políticas e soluções públicas de conjuntura incrementou enormemente.

Assim, em resultado desta, ocorre perguntar: qual é o estado em que se encontram as políticas públicas fiscais e para onde elas se encaminham? Quais são os eixos mais relevantes sobre que se desenvolverá a política pública tributária?

Do nosso ponto de vista, a evolução será determinada tanto por factores de ordem interna quanto externa, de que salientamos os seguintes:

1. Uma mudança na atitude das Administrações fiscais face à volatilidade de certos factores económicos

² Veja-se, entre outros, JOHNNY MUNKHANMMAR, *European Dawn, After the Social model*, Stockolm network, Timbro publications, 2005.

Tradicionalmente fechadas sobre si, sem necessidade de se articularem, as administrações fiscais eram normalmente avessas à cooperação. Para além dos fóruns próprios, devidamente organizados, como o tem sido a OCDE e, mais recentemente, a própria UE, a cooperação entre as administrações fiscais circunscrevia-se a aspectos limitados da troca de informações. Em regime de economia aberta, porém, criam-se maiores facilidades à circulação dos factores de produção e, inevitavelmente, crescentes possibilidades de deslocalizar a manifestação dos rendimentos ou a obtenção de riqueza. Com isso, um mundo global carece de ver reforçados os mecanismos de cooperação internacional no domínio do conhecimento dos factos fiscais relevantes.³

Na Europa comunitária, isso ditará uma mais premente harmonização legislativa, administrativa e técnica. As administrações terão de reforçar as suas capacidades e disposição para cooperar em nome de um interesse objectivo que, sendo até há bem poucos anos difuso, é hoje muito concreto. Assim, uma das tendências que mais claramente marcará a fiscalidade e a gestão fiscal nas próximas décadas será a da cooperação mais aprofundada, a troca informações como regra, e o fortalecimento de um interesse comum ao controlo mais pleno desses factos tributários.

2. Maior empenho no controlo de novas formas de produzir riqueza: o comércio electrónico e as vendas à distância

A necessidade de fazer face a novos desafios da tributação, como é o caso do comércio electrónico e das vendas à distância, carentes de regras e mecanismos que assegurem a tributação e a não discriminação face às formas de comércio tradicional forçará as administrações fiscais a cooperar no sentido não só da criação e aperfeiçoamento de regras comuns como a controlar a sua eficácia. A OCDE considera o comércio electrónico uma oportunidade mas também um desafio para os Estados e o comércio internacional⁴.

³ JOÃO RICARDO CATARINO, *Competitividade Fiscal em Economia Aberta*, comunicação apresentada na XII Conferência do CLAD - Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento, Santo Domingo, 2007;

⁴ Veja-se OCDE *Nouvelle Economie?* Relatório de 2000. Ver também relatório Sacher, *Le commerce électronique - opportunités et déficits pour les gouvernements*, OCDE, 1997. Ver também, VASCO GUIMARÃES, *A Tributação do Comércio Electrónico*, CTF, n.º 403, 2001 e a comunicação subordinada ao tema *A Fiscalidade Electrónica*, apresentada na

3. Reforço dos esforços para conter a competitividade fiscal prejudicial

Esta tanto pode ser boa ou má. Em sentido positivo, a competitividade em espaço económico aberto incrementa a busca e a implementação de soluções mais eficientes, tanto do ponto de vista do Estado como dos agentes económicos. Se contida dentro de sãos princípios, a competitividade fiscal é benéfica, mas os perigos e a atracção por soluções fiscalmente prejudiciais é muito elevado, podendo ocorrer a sua sofisticação. Espera-se, por outro lado, uma mudança de atitudes dos contribuintes quanto ao cumprimento fiscal, no sentido de mais facilmente enveredarem por sistemas de planeamento fiscal, que actualmente deixaram de estar apenas ao alcance de verdadeiras minorias, com recurso às facilidades propiciadas pelos paraísos fiscais. Espera-se portanto uma menor tolerância para com o planeamento fiscal agressivo, com endurecimento das penalidades.

4. Escrutínio mais intenso sobre os regimes de baixa tributação prejudiciais – os paraísos fiscais.

Os regimes de baixa tributação sofrem hoje uma estigmatização acrescida. Eles exaurem a receita fiscal dos Estados, retiram conteúdo aos esforços para conter os factos tributários dentro das jurisdições a que, em condições normais, efectivamente respeitam, e fomentam todo um negócio de oferta em baixa por regimes, soluções e produtos fiscais crescentemente atractivos, muitas vezes acobertados na complacência dos Estados soberanos.

Tal competição tem feito rever em baixa os níveis de tributação, havendo como que uma corrida para baixo das taxas de imposto (se não mesmo do próprio imposto).⁵ A privação de receita provocada e, sobretudo, o receio da perda de controlo dos próprios factos tributáveis, levou tanto a OCDE como a própria União Europeia a desenvolver, com assinalável sucesso, mecanismos visando mitigar o

Conferência Novas Tendências da Fiscalidade, Sessão comemorativa dos 250 anos da criação por Marquês de Pombal da *Aula de Comércio*, ISCAL/CTOC, 28 de Abril, 2009.

⁵ JEFFREY OWENS, *Reforma Fiscal Fundamental: Uma perspectiva Internacional*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 421, Ministério das Finanças, Lisboa, 2008, em especial quanto ao aumento da competitividade dos impostos sobre as empresas. OECD, (2004), *Recent Tax Policy Trends and Reforms in ECD Countries*, Paris, OECD, (2004), *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series*, Paris. OECD, (2004), *Revenue Statistics, Taxing Wages*, Paris.

impacto destas práticas prejudiciais. O Código de Conduta europeu sobre a fiscalidade europeia é disso um bom exemplo⁶. Todavia, a recente crise financeira dos mercados globais veio mostrar até que ponto são frágeis os mecanismos de controlo de vastos recursos financeiros que circulam livremente e, com isso, cria-se um ambiente propício ao reforço da luta contra as práticas prejudiciais. Este veio colocar os Estados que mais benefícios retiram dos regimes prejudiciais na linha da frente das críticas. O escrutínio sobre os Estados mais tolerantes, mais envolvidos em regimes de baixa tributação ou avessos à troca de informações verão reapreciados os regimes (1) que sejam susceptíveis de evidenciar uma certa influência na localização das actividades económicas e, (2) que levem a um nível de tributação efectivo significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado membro em causa (v. g. taxas de imposto mais favoráveis, regimes de acesso a benefícios mais aberto, exclusão parcial de certos rendimentos mediante requisitos de fácil cumprimento, e de facto, abertos a todos os operadores económicos, etc).

É possível um alargamento do número de Estados ou jurisdições qualificadas como regimes fiscais preferenciais ou paraísos fiscais, ou, em alternativa, assistiremos a uma maior disposição para cooperar. Assistir-se-á a um aumento da coordenação internacional para combater a fraude e a evasão fiscal. É de esperar que os centros offshore e bem assim as jurisdições onde exista sigilo bancário sofram pressões no sentido de maior abertura e fornecimento de informações, com a consequente melhoria dos instrumentos legais nacionais para fazer face a estes comportamento indesejáveis.

De um lado, pois, os Estados mais empenhados na luta contra a informalidade encontram novos argumentos para exigir dos outros, não tão comprometidos, a trocar informações, a desenvolver mecanismos efectivos de luta e a empenharem-se pela sua diminuição efectiva. Assim, uma das tendências futuras será, certamente, a da luta contra tais regimes e sistemas, em ordem à criação de

⁶ CLOTILDE PALMA, *A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?* Revista TOC n.º 16, Julho de 2001; *O combate à concorrência fiscal prejudicial, - Algumas reflexões sobre o Código de Conduta comunitário da Fiscalidade das Empresas*, Fiscália, n.º 21, 1999, pág. 4; *O Controlo da Concorrência fiscal prejudicial na União Europeia - ponto de situação dos trabalhos do Grupo de Código de Conduta*, Livro de Homenagem a Xavier de Basto, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2005, pág. 127, entre outros. Também ANTÓNIO CARLOS SANTOS e CLOTILDE PALMA, *A regulação internacional da concorrência fiscal nefasta*, CTF, n.º 395, 1999, pág. 9, entre outros.

práticas fiscais internacionais mais sãs. Nem todos, porém concordam com a regulamentação da competição fiscal⁷.

5. Uma mudança no equilíbrio entre as ideias de eficiência e de equidade/justiça tributária

Os sistemas fiscais estão procurando ser mais eficientes do ponto de vista da generalização da tributação e da arrecadação. As razões para tanto são as necessidades imperiosas de mais receita fiscal para fazer face às novas despesas públicas ditadas pela conjuntura e às despesas de Estados que têm muita dificuldade em gastar menos recursos.

A ideia de justiça é tradicionalmente estruturante nos modelos de imposição tributária, em todos os estágios do desenvolvimento humano. É, de resto, em seu nome que se criaram regimes legais de diferenciação positiva e negativa, novos factores de distinção, visando atender às especificidades dos modelos sociais, cada vez mais plurais em todos os sentidos.

A justiça porém, nem sempre se articula bem com a eficiência. Ela tem sido e ainda é, causa de maiores complexidades nos modelos de tributação do rendimento pessoal das pessoas singulares. Cremos, todavia, que os sistemas fiscais no futuro darão maior ênfase à eficiência no que à justiça, em nome de outros valores, igualmente estruturantes. Sistemas fiscais muito complexos, procurando a materialização de uma ideia de justiça são, sem dúvida, mais complexos, mas não necessariamente mais simples e, sobretudo, mais eficientes.

Na verdade, a desigualdade material do mundo tem vindo a aumentar nas últimas décadas. Portugal, infelizmente, está nos piores lugares na UE a 27. Em 2007, Portugal apresentava a maior disparidade do rendimento entre ricos e pobres da UE-27: os 20% mais ricos da população dispunham de um rendimento 6.5 vezes superior aos 20% mais pobres. É pois necessária uma mudança de paradigma: a redistribuição do rendimento deverá passar a ser maioritariamente realizada pelo lado da despesa

⁷ Veja-se o estudo de JOHNNY MUNKAHMMAR, *European Dawn After the Social Model*, Stockholm Network, Timbro Institute, edição de Davindsons Trykeri, AB, Vaxjo, 2005/2009; RICHAR TEATHER, *The Benefits of Tax Competition*, IEA - Institute of Economic Affairs, Londres, 2005 e, mais recentemente, o estudo de CHRIS EDWARDS e DANIEL J. MICHELL *Global Tax Revolution - The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, The Cato Institute, USA, 2008.

pública. As tendências de evolução dos sistemas fiscais vão no sentido de uma maior praticabilidade dos modelos de tributação, mais centrados nas preocupações de receita e, porventura, deixando as preocupações redistributivas para o campo das políticas de apoio social, fora dos sistemas fiscais onde insidiosamente se instalaram nos últimos cinquenta anos.

O sistema fiscal português não é eficiente sob várias perspectivas: é muito complexo⁸, desviando recursos da economia para áreas pouco produtivas (vejam-se a perda de tempo que ainda ocorre por parte dos contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais, pese embora a evolução positiva que se tem verificado; as avultadas despesas em serviços de consultoria fiscal/contabilidade obrigatórios e a necessidade de uma máquina fiscal ampla, cara e não necessariamente eficiente, mas também uma técnica de apuramento de imposto complexa em nome de uma ideia de justiça já tornada difusa, tantas foram as alterações ao modelo de tributação do rendimento pessoal, diversos os abatimentos, as deduções, as delimitações negativas, os benefícios e os incentivos fiscais existentes, as reduções de taxa, as isenções, as exclusões tributárias, os evitamentos, os regimes especiais e transitórios, etc.), sem conseguir controlar a fraude e evasão fiscais, estimadas, em mais de 20% do PIB (entre EUR 35-40 mil milhões), originando uma receita fiscal não cobrada entre 10-15 mil milhões de euros.

Estima-se que, em média, uma empresa em Portugal despende 328 horas por ano a preparar, preencher e pagar os seus impostos, o 5.º maior valor da UE-27. Para além disso, a administração fiscal, no seu conjunto, gasta mais de 517 milhões de euros do Orçamento do Estado para gerir toda esta multitude de interesses transversos.

O problema não é exclusivamente nosso; os sistemas fiscais tornaram-se um pouco por toda a parte em máquinas gigantescas, gestoras de uma legislação fiscal crescente que, ainda por cima, se construíram em cima de uma ideia redistributiva da riqueza e do rendimento que agora vem abrindo

⁸ De acordo com o Observatório da Competitividade Fiscal em Portugal (Deloitte) de 2008, cerca de 75% dos empresários portugueses consideram o actual sistema fiscal ineficaz e complexo. No sítio da DGCI, as informações referentes às obrigações declarativas (para todos os contribuintes) estendem-se ao longo de 16 páginas A4, não havendo mês em que não haja qualquer modelo para enviar para o Fisco. (Fonte DGCI e Banco Mundial).

falência. O mundo não só está mais desigual e injusto, como os estudos reconhecem que os sistemas fiscais se revelam incapazes de contrariar esta forte tendência.

6. Diminuição da progressividade formal e maior ênfase nas taxas proporcionais

Os sistemas fiscais vêm-se revelando muito mais proporcionais do que aparentam ser. Porquê então manter esta fachada redistributiva? Os impostos sobre o rendimento pessoal, em especial, não redistribuem o rendimento e a riqueza entre os mais ricos e os mais pobres. A distribuição no meio social tem-se feito dos mais velhos para os mais novos⁹.

Do nosso ponto de vista a tendência futura será para abandonar ou mitigar a ideia da progressividade formal dos sistemas, transforma-los em modelos proporcionais, mas com efeitos redistributivos muito mais significativos. As taxas progressivas (na maioria dos casos pela via da adopção da progressividades por escalões até certo limite, perfilhando-se a tributação proporcional acima de certo montante), têm tido um efeito muito marginal nessa redistribuição do rendimento e da riqueza.

Por outro lado, tem-se assistido a uma diminuição do número dos escalões adoptados, cuja racionalidade é desconhecida, reduzindo-se as taxas marginais mais altas¹⁰. Finalmente, os Estados encaram o facto de que um imposto sobre o rendimento de taxa única, proporcional, pode oferecer um efeito muito mais progressivo na redistribuição da riqueza e do rendimento do que os actuais modelos, formalmente progressivos.

A procura da simplicidade dos modelos e da praticabilidade perdida, não deverá, necessariamente, significar uma perda da justiça. De facto, os sistemas podem tornar-se muito mais justos e mais eficientes com taxas moderadas, mais próximas das taxas efectivas. Esta, de resto, é uma ideia estruturante. Taxas altas dão uma impressão errada sobre quem realmente suporta a carga fiscal, em

⁹ Veja-se JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária, Estado social e Escolha individual*, Almedina, 2008, em especial págs. 472 e segs.

¹⁰ Tem-se assistido, nos Estados membros da OCDE, a uma diminuição do número de escalões no imposto sobre o rendimento, ainda que tímida - veja-se *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, tax policy studies, n.º 13 e ainda JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária...*, obra citada, págs. 462 e segs. debaixo do tema *Acção pública – entre o inevitável e o indispensável*.

virtude de os diferentes tipos de rendimentos possuírem diferenciados regimes de deduções abatimentos ou, até benefícios fiscais, que toldam a realidade ao invés de a tornar mais transparente.

Ora, importa ter presente que a aproximação das taxas marginais das taxas efectivas se poderia fazer em benefício de todos e não de apenas alguns. E isto porque a consagração de benefícios aproveita apenas àqueles que o legislador teve em vista, normalmente sectores de actividade ou contribuintes em situação particular. Independentemente do facto de esses benefícios se fundarem em considerandos de natureza e ordem pública, necessariamente mais relevantes do que os que presidiram à instituição do imposto, o facto é que a sua atribuição se traduz numa transferência de carga fiscal entre contribuintes, já que o Estado não está disposto a perder receita. Daí que a revogação de benefícios fiscais, acompanhada da redução das taxas marginais para todos os contribuintes, significaria a troca de um benefício a favor de alguns por um estímulo que a todos beneficiaria. Com a vantagem de que, tratando-se de um benefício à colecta, beneficiar os agentes económicos que apresentem resultados positivos, sendo também, neste respeito, uma incentivo à eficiência económica. Um estímulo portanto, à actividade económica interna e um factor de competitividade pela via de uma maior transparência do sistema, maior perceptibilidade externa, simplificação interna e menores custos de fiscalização e controlo.

7. Sacrifício do carácter global da tributação e opção por sistemas duais e semi-duais e do tipo *flat income tax*, estes últimos tributando os rendimentos consumidos. Os sistemas unitários, globais ou omnicompreensivos, articulam-se mal com os novos desafios à tributação.

Em consonância com a ideia de maior praticabilidade, muitos Estados adoptaram já sistemas mais simples, de gestão mais fácil e menos onerosa, que produzem não apenas efeitos muito positivos na economia como fomentam o crescimento económico e fazem crescer as receitas. Goste-se ou não, existe uma nova realidade internacional emergente que pretende dar resposta aos objectivos propostos: são eles os **sistemas duais (e semi-duais) e os de taxa única**. Os primeiros são modelos de tributação compreensiva do rendimento adaptados às novas condições concorrenciais. A maior volatilidade de certo tipo de rendimento, como são os de capitais - juros, lucros, dividendos e certas mais-valias - tem

levado alguns países a diferenciar os respectivos regimes de tributação¹¹. De um lado, são sujeitos a taxas liberatórias alinhadas com os níveis internacionais, e dispensados de englobamento os rendimentos que mais facilmente podem ser deslocalizados para jurisdições mais amigáveis e, de outro, são sujeitos a englobamento os demais rendimentos (do trabalho, prediais, comerciais e industriais, etc.) onde essa pressão não se verifica. O resultado é uma assinalável distorção dos níveis de tributação e de carga fiscal nominal e até efectiva entre contribuintes.

O segundo dos modelos considerados – de taxa única - tem vindo a ser adoptado na Europa, de forma total ou parcial: Estónia, Letónia, Rússia, Lituânia, Sérvia, Ucrânia, Eslováquia, Roménia, República Checa, que elegeram, no todo ou em parte o sistema de *flat tax*. A Eslováquia é o exemplo mais paradigmático, apontado como *case study* (inclusive pela OCDE). Na verdade, trata-se do que preferimos designar de uma *flat income tax*, para a distanciar das propostas de Hall e Rabuska, de que tanto se tem falado, evidenciando que não se abandona a tributação do rendimento obtido, ao contrário das propostas originais, que tributam o rendimento consumido.

Tanto os sistemas duais e suas derivações como as propostas de *flat tax* possuem virtualidades assinaláveis e alguns problemas. É possível evoluir para sistemas duais sem se fazer uma reforma fiscal de fundo, com todos os inconvenientes sociais e políticos que isso sempre acarreta. Eles fazem face aos desafios da deslocalização de certos rendimentos de forma eficiente, não carecendo de ajustamentos muito profundos nos sistemas fiscais. São, todavia, razões economicistas dos Estados que a determinam e não tanto de aprofundamento da equidade e da justiça relativa, tanto mais que os regimes duais não apresentam apenas vantagens, mas custos importantes do ponto de vista da

¹¹ A tributação (taxa marginal) dos dividendos sofreu, nos estados membros da OCDE, entre 2000 e 2006, uma redução significativa, já que a média desceu dos 49,8% para 44,5% no período considerado. Tal corte reflecte significativas reduções nas taxas do imposto geral sobre o rendimento das pessoas colectivas, que em média, caiu de 37% em 1997 para 33,6% em 2000 e 29% em 2005. Veja-se, por todos, *OCDE Tax Database* e o capítulo I *Trends in the Personal Income*, o estudo da OCDE, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, Tax policy studies, n.º 13, págs. 23 e 36, 2006. No mesmo sentido evoluíram também as taxas de tributação sobre outros rendimentos de capitais, tais como os juros. De acordo com H. HUIZINGA e G. NICODÉME, a taxa média sobre juros foi reduzida de 50% em 1983 para cerca de 30% em 2000, em 24 países (membros ou não da OCDE). Ver o estudo destes últimos autores, *Are International Deposits Tax Driven?* *Journal of Public Economics*, n.º 88, págs. 1093-1118.

equidade, como bem se vê. A verdade é que o pragmatismo das soluções que alcança foi suficiente para a sua adopção por, pelo menos três Estados europeus, a saber, a Finlândia, a Noruega e a Suécia¹².

Ao contrário, a *flat tax* revela-se económica e fiscalmente eficiente, mas requer uma ruptura significativa de modelo, com todos os riscos. Além disso, ela tributa o rendimento consumido ao invés do rendimento produzido e deixa de fora a tributação dos dividendos, lucros e das mais-valias mobiliárias, ao contrário do que sucede com os actuais modelos de tributação do rendimento em vigor. Ora, a nosso ver, embora seja de esperar um avanço de soluções mistas, mais ou menos arrojadas, a verdade é que algumas das características da *flat tax* são extremamente atractivas, ao passo que, a nosso ver, os sistemas de tributação do rendimento não têm forçosamente que ser abandonados pois não esgotaram todas as suas virtualidades. Além de que nos parece politicamente difícil de justificar a não tributação dos lucros, juros e mais-valias, normalmente associados às classes mais ricas. Assim, parece-nos mais plausível que se venha a adoptar um modelo de *flat tax* assente numa opção de *flat income tax* onde, recorrendo a algumas das características da primeira, nomeadamente através da adopção de uma taxa proporcional, se não abandona, todavia, o rendimento obtido na sua versão mais ampla, a do rendimento-acrécimo onde, naturalmente, se não deixam de fora os rendimentos de capitais, ainda que tributados a uma taxa (igualmente proporcional) mais baixa, em linha com a média internacional.¹³

8. Os sistemas fiscais actuais não são realmente compreensivos no que respeita à tributação do rendimento

Falta-lhes, em primeiro lugar, uma visão verdadeiramente unitária do rendimento, sendo frequentes as mitigações da comunicabilidade de rendimentos e perdas e as soluções de tributação diversificada e com diferentes níveis de fiscalidade e carga fiscal entre os rendimentos do trabalho e os de capitais e de mais-valias. Por um lado, nenhum sistema compreensivo de tributação do rendimento, realmente

¹² Para mais desenvolvimentos veja-se JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição tributária...*, obra citada, págs. 430 e segs.

¹³ Veja-se, neste sentido, JEFFREY OWENS, *Reforma Fiscal Fundamental: Uma perspectiva Internacional*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 421, Ministério das Finanças, Lisboa, 2008 e também JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária...*, obra citada, págs. 553 e segs. debaixo do tema *Perspectivas de Evolução dos sistemas Fiscais*, Almedina, Coimbra, 2008.

o foi. A doutrina nunca conseguiu formular uma noção de rendimento global, desde logo e sem esgotar o tema, por causa dos problemas derivados da densificação dos incrementos patrimoniais¹⁴.

A facilidade com que certos rendimentos se podem hoje deslocalizar tem levado ao abandono material desta compreensibilidade. Ainda assim parece-nos que é possível compatibilizar as necessidades dos sistemas fiscais dos nossos dias com a tributação do rendimento obtido.

Tratando-se de um conceito plausível no plano conceptual, ele tem conhecido dificuldades de concretização prática. Contra a concepção de *rendimento-acrécimo patrimonial* têm se pronunciado JOACHIM LANG e KLAUS TIPKE, que entendem que a teoria não fornece uma concepção jurídico-dogmática convincente em virtude do carácter excessivamente amplo de rendimento, em especial quanto à possibilidade de abranger rendimentos latentes ou não realizados, bem como valores de utilização cuja tributação efectiva não é tecnicamente possível, sendo, segundo os autores, ela mesma imprópria para delimitar o seu objecto: o rendimento¹⁵.

9. Os impostos especiais sobre o consumo verão aumentada a sua importância como fonte de financiamento do Estado.

Até certo ponto isso parece-nos necessário para efectivar alguma medida de tributação dos sujeitos que mais facilmente escapam à tributação do rendimento.

Embora a tributação do consumo tenha tendência para a regressividade, isto é, para onerar mais os contribuintes de menores rendimentos, pelo maior peso relativo do imposto na sua estrutura de

¹⁴ R. M. Haig, em *The Concept of Income*, onde se pode ler: “income is the money value of the net accretion to one’s economic power between two points in time”, logo depois defendida por Luigi Einaudi em *Principi di Scienza della Finanza*, 4.ª edição, Giulio Einaudi Editore, Turim, 1948 e melhor definida por Henry Calvert Simons em *Personal Income Taxation*, que afirma: “Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question. In other words, is merely the result obtained by adding consumption during the period to “wealth” at the end of the period and then subtracting “wealth” at the beginning”. Tratando-se de um conceito plausível no plano conceptual, ele tem conhecido várias dificuldades de concretização prática.

¹⁵ *Die Steuerrecht*, Otto Schmidt, Verlag, 16.ª edição, Colónia, 1998, parág. 4.º, n.ºs 203 e segs.

consumo, contrariada pela adopção de taxas mais baixas, a verdade é que o seu peso nas receitas tem aumentado um pouco por toda a parte¹⁶.

Era normalmente nos países com níveis de desenvolvimento médio que as receitas dos impostos sobre o consumo superavam as dos impostos sobre o rendimento, expressão concreta de fraca produtividade ou valor acrescentado e de salários baixos. Eles representam em Portugal cerca de 40% do total da receita fiscal. Mas o seu peso tem indo a aumentar nos países mais desenvolvidos, como forma de contrariar a tendência que a tributação dos rendimentos tem para se converter num modelo de tributação dos rendimentos do trabalho por conta de outrem. O IVA tem sido sucessivamente implementado em mais Estados, (mais de 130) embora tenha problemas de fraude relevantes, obrigando a efectuar alterações sensíveis na sua estrutura.

10. Maior pressão para a unificação das bases tributáveis e harmonização fiscal

São significativos os avanços da harmonização da tributação dos rendimentos da poupança, do estabelecimento de uma base comum no IVA, da tributação dos juros e royalties e bem assim das relações entre sociedades mães e filhas e à tributação dos respectivos lucros. Todavia, não é de esperar uma completa harmonização das bases tributáveis e isto, por várias razões: de um lado, os Estados apresentarão sempre especificidades próprias e, de outro, a harmonização total poderia impor sacrifícios acima do razoável. Depois, certa medida de diferenciação não é impeditiva de uma maior aproximação das bases tributáveis e, por isso, ela nem é necessária em termos gerais. A necessidade de controlar os factos tributáveis em economia aberta determinará todavia uma congregação de esforços no sentido da criação de soluções legais articulares visando evitar e evitação fiscal e outras formas mais agressivas.

De resto, tal pressão ganha um destacado significado no contexto do ambiente económico e financeiro dos nossos dias em que tanto a União Europeia como a OCDE preparam um reforço das exigências de transparência, sobre os regimes fiscais não cooperantes. É assim de esperar uma intensificação da

¹⁶ OCDE, *Consumption Tax Trends*, 2001.

harmonização fiscal nas matérias necessárias ao pleno controlo dos factos tributários. Os sistemas fiscais tenderão também a evoluir rapidamente, adaptando-se à conjuntura.

11. Uma aceleração da evolução dos sistemas fiscais

O ambiente economicamente aberto tem provocado uma exaustão das receitas dos impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas. A necessidade de alinhar a tributação pelas taxas médias internacionais sobre os rendimentos mais facilmente deslocalizáveis, tem sido, para já essencialmente combatida com uma revisão em baixa dessas taxas (normalmente de retenção na fonte). A atenuação da diferença de taxas estanca, por assim dizer, a sua deslocalização. Os Estados têm respondido também através do aumento das bases tributáveis nos impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas e singulares. Por outro lado, a União europeia desenvolve esforços de criação de uma base comum na tributação do rendimento das pessoas colectivas, em ordem a minimizar as opções de planeamento.

Acresce que desde há alguns anos se vem falando na possibilidade de integração dos regimes de tributação do rendimento, as quais agora de colocam de novo com argumentos redobrados.

As taxas gerais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas continuam a sofrer uma tendência para a sua baixa. O mesmo sucede com a tributação das pessoas singulares, cujas taxas marginais mais altas baixou entre os membros da OCDE na década passada. Os rendimentos do trabalho, adstritos a uma residência, e os rendimentos de capitais, mais voláteis, seguirão trajectórias diferenciadas. Os primeiros, tendem a ser tributados a taxas progressivas, ainda com redução dessa progressividade formal, e diminuição no número de escalões, aos passo que os segundos beneficiam do ambiente concorrencial e, por isso, as suas taxas tendem a manter-se mais moderadas.

No conjunto, os impostos sobre o rendimento evidenciam a tendência para diminuição do seu peso da receita na estrutura das receitas do Estado. Estes tendem a optar por espécies tributárias e forte reprodutividade, fácil gestão e menor investimento estruturante (em meios materiais e humanos).

12. As preocupações ecológicas continuam subindo nas preferências dos eleitores.

Cientes disso, os políticos são muito sensíveis à inscrição do tema na agenda política. Assim, o tema da tributação dos agentes poluidores determinará o surgimento de novos impostos – os denominados impostos verdes – ou a opção pela modulação de certas espécies tributárias introduzindo mecanismos que atendam à componente ambiental. Ainda assim são de esperar dificuldades na sua implementação mais generalizada. De facto, não são de desconsiderar os impactos verificados sobre a competitividade e o emprego, especialmente em certos sectores e regiões; sobre os grupos sociais de menores rendimentos e o risco da tendência para a regressividade e, ainda, as dificuldades de articulação das taxas nacionais com as regras comunitárias.

No nosso caso, a recente evolução do Imposto Automóvel para o Imposto sobre Veículos introduz uma componente ambiental significativa, em linha com as tendências de evolução futura. Embora não tenham uma finalidade sancionatória, tais impostos são, a um só tempo, motivados pela necessidade de mais receita e de condicionar o comportamento dos cidadãos e dos agentes económicos¹⁷. A internalização dos custos ambientais externos é uma realidade tomada cada vez mais em conta por políticos e decisores e pelo sector privado¹⁸.

Assim, a tendência será para o aumento dos impostos correctivos sobre actividades económicas que devem ser desencorajadas, como é o caso da exploração excessiva de recursos, a poluição e do congestionamento através de taxas de incentivo, taxas fiscais ambientais e de taxas por serviços prestados. Por outro lado, dadas as pressões no lado da despesa, a um aumento da carga fiscal através dos impostos ambientais não deverá seguir-se uma significativa diminuição dos impostos sobre actividades já tributadas, como o trabalho, a poupança e o investimento. Os impostos sobre actividades prejudiciais ao ambiente condicionam as opções económicas mas também corrigem as distorções existentes uma vez que desencorajam actividades que provocam perdas económicas, e, desta forma, proporcionam também receitas e ganhos económicos¹⁹.

¹⁷ [CLÁUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES](#), *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, [Almedina](#). Colecção [Cadernos CEDOUA](#), 2002.

¹⁸ Veja-se BRIGAS AFONSO, *Notas sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo*, CTF, n.º 402, Lisboa, 2001 e FERNANDA ALVES e NUNO VICTORINO, *Código do Imposto sobre Veículos e Regime Infraccional*, Áreas editora, 2009.

¹⁹ Vejam-se os estudos da EEA - European Environment Agency, *Environmental Effectiveness*, Environmental Issues Series no.1, David Gee, Luxembourg, 1996 e ainda GOULDER, L. H., *Environmental Taxation and the double Dividend: A reader's guide*, International Tax and Public Finance, Vol.2, pp. 157-83, 1995.

13. Mais preocupação com os factores de competitividade económica

Temos defendido que os impostos devem regressar à dogmática mais clássica. O factor fiscal tem sido talvez excessivamente empolado. Sendo relevante, ele é, todavia, apenas um de entre vários factores de competitividade económica. A simplificação dos sistemas fiscais é uma tendência, com regresso à função reditícia dos sistemas. A fiscalidade conta, de forma decisiva, nas opções que levam as empresas a optar pela localização de determinada actividade²⁰.

Para as empresas, os impostos (todos os impostos, directos ou indirectos) são um custo – um custo tão importante como o podem ser o custo da mão-de-obra, o custo da energia, o custo das condições de circulação física das mercadorias, o custo ocasionado pelas normas de protecção ambiental e tantos outros. Mas também interessa a quantificação de outros encargos tributários, como é o caso das taxas e dos preços públicos. Se os impostos em Portugal, na perspectiva do investidor externo, se mantêm em linha com os níveis de tributação europeia, sendo que há factores de outra ordem que bem mais negativos, importa ter em atenção que há outras formas de tributação cuja importância e peso na estrutura de custos dos agentes económicos tem aumentado exponencialmente – vejam-se as taxas autárquicas, as taxas devidas aos reguladores económicos e as demais taxas exigidas pela generalidade dos entes públicos.

Os mais recentes desenvolvimentos na teoria fiscal aconselham a reduzir as taxas de imposto marginal sobre o trabalho e o investimento e a transferir a carga fiscal para o consumo, pelas razões que já se referiram. A concorrência fiscal pode ser incrementada pela redução da taxa de IRC, aliviar a tributação dos rendimentos do trabalho mais onerados e compensar a perda de receita com ganhos de eficácia e eficiência da melhoria da administração fiscal, cortar nas despesas, aumentando a eficiência e aumentar a tributação do consumo agravando quer o IVA quer os impostos especiais sobre o

Veja-se OCDE, *Environmental Taxes in OECD Countries: a Survey*, OECD Environment Monograph n.º 71, Paris, 1993; *The distributional effects of Economic Instruments for Environmental Policy*, Paris, 1994; *Greening Tax Mixes in OECD Countries: a preliminary assessment*, Paris, 2000.

Veja-se também ALBERTO GAGO, e XAVIER LABANDEIRA, *A imposición ambiental: unha aplicación ao caso da choiva ácida* in Revista Galega de Economía, n.º 6, 1997, pp. 271-287, Galiza, Espanha.

²⁰ JOÃO RICARDO CATARINO, *A Concorrência Fiscal Inter-Regiões do Quadro Europeu*, CTF, n.º 401, 2001. Também, OCDE, *Tax and Economy – A comparative Assessment of OECD Countries*, 2001.

consumo²¹. De facto, os Estados evidenciam crescente preocupação com os factores de competitividade, pelo que todos estão muito interessados em eliminar os obstáculos fiscais ao crescimento ou relançamento económico.

Entre nós vive-se uma situação preocupante, pois segundo o relatório para a competitividade quase 70% dos inquiridos considera que a política fiscal actual não fomenta o desenvolvimento económico e a competitividade das empresas, ainda que os designados custos de contexto apresentem o segundo mais relevante aspecto negativo.

Os Estados estão atentos a estes problemas e um pouco por toda a parte se tomam medidas para melhorar a competitividade das economias. No nosso caso, os problemas crónicos com a administração da justiça, a eficiência da administração pública, a burocracia, o cumprimento de inúmeras formalidades legais e os elevados encargos no cumprimento da regulamentação sobre actividades económicas são factores do maior interesse que importa rever²².

14. Adopção de bases de incidência fiscal mais eficientes

Não é de excluir que alguns países venham a adoptar uma significativa alteração das suas bases tradicionais de incidência, no modo como elas produzem receita e como se relacionam entre si. O IVA é um forte candidato a ver alargadas as suas bases, melhorado no seu desempenho, sobretudo nos aspectos que têm suscitado mais fraude fiscal, simplificando-se ao mesmo tempo os consumos. Uma opção deste tipo, diferente da que mencionamos no ponto 9 que antecede, pode vir a integrar debaixo de um mesmo imposto as bases de incidência hoje espartilhadas por um conjunto de impostos especiais sobre o consumo, com ganhos de eficiência a vários níveis. Em muitos países, como Portugal, a tributação do património ainda tem margem para alcançar mais elevados níveis de reatividade fiscal – mesmo considerando a baixa de taxas a que sempre se deveria (teria) de proceder um face de uma avaliação geral da propriedade urbana.

²¹ Veja-se, por exemplo, ABEL MATEUS, em <http://docentes.fe.unl.pt/~amateus/publicacoes/A%20COMPETITIVIDADE%20FISCAL.pdf>

²² Veja-se o relatório para a competitividade da Deloitte em http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/pt_pt_Observatorio_fiscal_2009.pdf e também LUIS MIRA AMARAL e PEDRO FERRAZ DA COSTA, *Orçamento do Estado, Finanças Públicas e Competitividade Fiscal - A Posição do Fórum para a Competitividade*, Lisboa, 2007.

Ao nível das taxas cobradas pelas entidades públicas, é de esperar uma intensificação da diversidade de factos sujeitos a contraprestação, abandonando-se a monocultura das taxas sobre bens patrimoniais. O risco está na implementação de taxas que correspondam a serviços administrativamente criados ou impostos por lei, em nome da regulação crescente, muitas vezes desnecessária ou de duvidosa utilidade. Os tribunais portugueses deverão ter uma palavra mais activa da densificação desta problemática.

II - CONCLUSÕES

Os sistemas fiscais têm sido chamados a cumprir os mais diversificados fins do Estado. Os novos desafios à tributação, por força de factores económicos, a eles externos, ditam uma sensível alteração de rumo, obrigando-os a recentrarem-se nos factos tipicamente tributáveis. As preocupações de justiça têm agora que ser temperadas com a volatilidade de certos factos tributáveis e novas formas de fazer negócio como é o caso do comércio electrónico ou as vendas à distância.

Os esforços mais evidentes dos Estados no plano tributário incidirão sobre a competitividade fiscal e um mais empenhado escrutínio sobre regimes fiscais privilegiados, zonas de baixa tributação e paraísos fiscais. Tal pressão fará certamente com que muitos Estados, mais avessos à cooperação, se vejam agora na contingência de ceder em parâmetros essenciais do seu comportamento para os quais não estavam devidamente sensibilizados há pouco tempo atrás.

Para além disso, a justiça tributária que os sistemas fiscais só teoricamente alcançam será melhor temperada com questões de ordem prática, ligadas à criação de mecanismos e regimes que assegurem a tributação efectiva dos factos sujeitos a imposto. As taxas proporcionais têm tendência a ganhar mais relevo à medida que os modelos de tributação compreensiva do rendimento se vêm obrigados a mitigá-la, senão mesmo a abandoná-la, em proveito de sistemas que respondam melhor à volatilidade de certos rendimentos pela maior facilidade de deslocalização. Os sistemas duais e de taxa única concitarão crescente interesse, ainda que seja de esperar que cada Estado retire deles as características que mais lhe convenha.

No espaço europeu a unificação das bases tributáveis (ou de parte delas) e a harmonização bem como a troca de informações constituem linhas de força a ter em conta. A sensibilidade às questões

ambientais forçará as opções fiscais nessa direcção condicionando o comportamento dos cidadãos e dos agentes económicos e, para além destas, razões de pragmatismo económico determinarão uma evolução dos regimes fiscais, dando ênfase à competitividade dos Estados, isoladamente e no espaço comunitário.

