UNIVERSIDADE PORTUCALENSE INFANTE D. HENRIQUE

MESTRADO EM FINANÇAS

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E REPARTIÇÃO DOS IMPOSTOS: EVOLUÇÃO HISTÓRICA

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
BIBLIOTECA
Livro 1033
Cota T-IC-C-1033

Trabalho elaborado para a disciplina de

FINANÇAS PÚBLICAS

por: HERMÍNIA MARIA GONÇALVES TORRES

Introdução

1. Generalidades

São hoje amplamente acolhidos pelos diferentes sectores do pensamento *fiscal* os sentidos ético e social das preocupações sobre a justiça tributária.

Como os impostos têm por principal função proporcionar ao Estado meios financeiros adequados à satisfação dos seus encargos, desde sempre se tem perguntado que critérios hão-de presidir à repartição desses encargos e que princípios devem ser observados em tal repartição.

No tratamento desta questão tem-se dado um grande relevo, por vezes quase exclusivo, à ideia de justiça, ou mais correctamente à de equidade.

O sistema de impostos deve ser estruturado de forma a que se prossiga, o mais adquadamente possível, uma "justa" repartição da carga tributária.

O final do século XVIII, com a Revolução Francesa, e o seu ideário centrado na triologia liberdade igualdade e fraternidade, legou-nos, no plano da tributação, o principio (fundamental) da igualdade, que, nas suas duas componentes da generalidade e da uniformidade, consubstancia no campo financeiro a mudança de concepções que levaram

ao liberalismo:

- sujeição a impostos de todos aqueles que preenchem os elementos caracterizadores do tipo legal de contribuinte (generalidade tributária), deixando de ser admissiveis excepções que não se fundamentem em razões puramente económicas.
- todos os que sujeitos a imposto, o são com base em identicos critérios a fim de que entre eles se proceda á repartição da carga fiscal; ou seja, todos os contribuintes serão tratados por critérios uniformes de tributação (uniformidade tributária).

Este principio da igualdade(1) na sua dupla vertente de generalidade e uniformidade, constitue o pano de fundo do pensamento liberal em matéria de impostos e, o modo de tornar efectiva a sua aplicação, acaba por conduzir à formulação de dois critérios muito importantes na temática que vamos abordar: o critério do benefício e o critério da capacidade de pagar, cujos significados não foram sempre os mesmos nos dois séculos de elaboração científica das finanças públicas, que nos separam da época.

1 Discussão curiosa se pode estabelecer em torno desta temática da igualdade tributária. É que, se por um lado ela se nos apresenta como corolário lógico e inevitável do ideário revolucionário, não é menos verdade que enquanto permitiu passar a tributar classes sociais até aí isentas - clero e nobreza - possibilitou, em simultâneo, efectivar uma certa perseguição às classes até então previligiadas pelo poder, tão do agrado dos revolucionários.

I

O princípio do benefício

2. O Financiamento das despesas públicas.

A ideia generalizada de que as receitas tributárias encontram o seu fundamento tão só na necessidade de obtenção de meios financeiros capazes de proverem às necessidades geradas pelos encargos públicos e que, apenas por isso, são indispensáveis numa sociedade civilizada, não é suficiente para recortar, completa e cabalmente, a função desempenhada pelos impostos, na actividade financeira pública dos estados hodiernos.

Esta óptica peca por demasiado redutora. Na verdade encarar os impostos desde uma perspectiva de neutralidade financeira que se não coaduna com outras funções importantíssimas que as políticas fiscais dos estados desenvolvidos(2) atribuem às receitas provenientes dos impostos, nomeadamente no plano da *extra-fiscalidade* como v.g., a orientação do consumo(3) ou, mais genéricamente, em relação aos objectivos económi-

---

2 Obviamente que poderiamos referir também os estados não desenvolvidos. Contudo as insuficiências que estes verificam a todos os níveis estruturais da economia conduzem a uma inépcia e ineficácia da política fiscal que gera a sua desconsideração nos primeiros passos na senda do desenvolvimento. De facto sendo a base de imposição o rendimento ou o consumo, e tendo estas grandezas económicas a dimensão que têm em tais estados, podemos dizer com uma razoável margem de verdade e fiabilidade que neles inexiste o *field of operation* das políticas fiscais.

3 Por isto alguns autores classificam os impostos em *fiscais* - quando a intenção imediata que preside à sua imposição e a cobrança é a mera obtenção de receita - e *extra fiscais* - quando tal intenção imediata é diversa da obtenção de receita. Para uma melhor análise cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., pp. 213-214.

cos da tributação(4).

É evidente que o Estado, para fazer face às despesas que a comunidade dele exige ao cometer-lhe fins e funções que, numa óptica redutora, convenhamos, designariamos por *promoção do bem-estar*(5), tem de arrecadar receitas. Ora, estas têm de provir, necessáriamente, das *fontes de imposição* aos cidadãos, i.e., dos impostos(6), já que o rendimento proveniente da fruição *económica* do património público (receitas patrimoniais), mais precisamente dos bens do seu domínio privado (florestas, prédios, etc.) não é suficiente para as satisfazer integralmente.

É certo, porém, que algumas das despesas realizadas pelo estado são financiadas por recurso a outros meios diversos dos impostos. Circunstâcias há em que é o próprio beneficiário do bem fornecido ou do serviço prestado, que as paga directamente - esta receita assim obtida toma a designação de taxa(7).

Poder-nos-emos então questionar porque não financiar por esta via, mais justa, ao menos aparentemente, todos os *custos públicos*, exigindo-se o pagamento do preço dos serviços prestados (ou dos bens fornecidos) directamente daqueles que os utilizam, isto é, dos que deles beneficiam?

De facto, este meio financeiro seria mais simples e justo, não fora a circunstância de

---

4 Cfr. ALMEIDA GARRET, Economia..., cit., pp. 142 e segs.

5 Que, pressupostos como preenchidos certos requisitos de natureza não económica, acaba por se reconduzir à quantidade de bens à sua disposição pra satisfação das necessidades dos indivíduos.

6 De resto, como é sabido, o imposto é a receita pública efectiva por excelência.

7 Note-se que a taxa tendo embora alguma semelhança com o *preço* não se confunde com ele pois há sempre um *critério político* na sua definição. É certo que com ele coexiste, por vezes, um *critério económico* mas nunca só e apenas este. Ora, o preço, sendo fixado pelo mercado, é-o com base em critérios económicos e, tendencialmente, só com base neles (tendencialmente porque por vezes há intervenção do estado, v.g., utilizando instrumentos de controlo directo). Seja como for, o que é verdade é que nesta hipótese o critério político não é endógeno ao preço sendo-o relativamente à taxa. Aqui, pensamos, o essencial da distinção entre ambos os conceitos. Para uma melhor e mais precisa noção de taxa cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, cit., pp. 208 e segts., e bibliografia aí citada, em particular na nota 1.

existirem bens e serviços (fornecidos e prestados pelo estado) que não podem, não convêm ou não se quer que os respectivos custos de produção e distribuição sejam cobertos por receitas desse tipo.

Para uma grande parcela dos bens económicos o mercado e seus mecanismos são suficientes para definirem os valores de variáveis e grandezas económicas conexas com a produção e distribuição dos bens([8]). Contudo, para que o mercado *funcione* e fixe tais valores é necessário que os bens verifiquem algumas características intrínsecas como sejam, v.g., a rivalidade e divisibilidade (ao menos técnica) no consumo, exclusão pelo preço, dirigirem-se à satisfação de necessidades de satisfação activa, entre outras. Ora, sucede que nem todos os bens se compaginam perfeitamente com tais requisitos ou pressupostos de funcionamento do mercado.

Há bens que não podem ser produzidos e distribuidos pela via do mercado já que em consequência de características intrinsecas deles próprios os particulares não podem obter o financiamento dos custos de produção respectivos através do mercado, isto é, pela cobrança de um preço. O exemplo clássico de bens deste tipo é a *defesa nacional.*

Para outros casos verifica-se como que uma dupla *identidade* do bem: desde um ponto de vista satisfazem *necessidades passivas*, são indivisíveis no consumo que não é rival e, por isso mesmo, não há exclusão pelo preço mas, olhados de outra óptica, são típicamente de procura e oferta individualizada; estão neste caso, v.g., os hospitais (relativamente aos não doentes e aos doentes, respectivamente), as escolas (em relação à população em geral e aos seus alunos, respectivamente), etc. Assim sendo, se estes bens fossem financiados por recurso exclusivo ao *preço* este resultaria inevitável e excessivamente elevado([9]).

---

[8] Referimo-nos a grandezas económicas como v.g., quantidades e qualidades a produzir, bens a produzir, afectação de recursos, fixação de preços de bens e factores, distribuição de rendimento, entre outras.

[9] Para além de outros inconvenientes como v.g., deixarem tais bens ou serviços de cumprir ou passarem a cumprir deficientemente a sua *função instrumental* relativamente ao fornecimento adequado à satisfação da necessidade *passiva* que eles também desempenham.

Quem requereria por exemplo, os serviços do exército ou da marinha de guerra?

Quem estaria disposto a pedir os serviços da polícia se tivesse de pagar, todas as vezes que o fizesse, o preço exorbitante que eles lhe custariam? E depois, não seria injusto que apenas os seus *utentes activos* pagassem esse custo, quando se sabe que a sua simples existência é preventivo, v.g., contra os abusos de criminosos e malfeitores e que, portanto, toda a comunidade dela beneficia (*utentes passivos*)?

Não sairia tambem muito despendiosa a repartição dos custos pelos utentes das estradas se se tivesse de montar toda uma máquina burocrática para cobrar, contabilizar e fiscalizar os preços arrecadados pela sua utilização; já para não falarmos das demoras e embaraços de trânsito que desse facto resultariam para os utilizadores e independentemente dos que seriam forçados a deixar de as utilizar por não poderem (ou por não quererem) pagar o respectivo preço?

Que aconteceria ao sector dos transportes se tal preço tivesse de ser directamente pago? E aos restantes sectores da economia? Como reagiriam?

Em face do antes exposto, forçoso é concluir que há bens e serviços públicos cujos custos de produção e distribuição devem ser financiados pela adopção de outras técnicas, isto é, por meios diversos do preço directamente pago pelos beneficiários ou utilizadores. Por outras palavras, o financiamento não pode nem deve ser feito através do preço, instrumento financeiro típico do mercado. Como fazê-lo então?

3. Impostos e taxas: termos de distinção.

3.1. A distinção.

Decorre precisamente das razões que vimos de invocar o facto de nas finanças públicas se proceder à distinção entre impostos e taxas, tendo estas natureza de contraprestação do bem ou do serviço (público) que foi fornecido, prestado e do qual, de algum modo, se beneficiou([10]).

Os primeiros, os impostos, são uma *prestação pecuniária, coactiva e unilateralmente imposta pelo estado aos cidadãos, sem carácter de sanção, destinada à prossecução de fins públicos* que lhe são cometidos pela comunidade([11]).

---

[10] Quer dizer, as taxas são um *preço público* (neste sentido cfr. ALMEIDA GARRET, Economia..., cit., pp. 99 e segts.). Apenas se não usando tradicionalmente tal designação - *preço* - em face da ausência da subordinação exclusiva a critérios económicos e de mercado (oferta e procura) na sua fixação. Para uma mais ampla discussão do problema cfr. bibliografia citada por TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., nota 1 a pp. 208; SOUSA FRANCO, Finanças Públicas..., cit., pp. 491 e segts.

[11] Cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., pp. 213

3.2. Caraterísticas dos bens e custos a financiar.

a) O problema

Decorre do antes exposto que os bens e serviços produzidos e fornecidos pelo Estado cujos custos são financiados com recurso às receitas provenientes dos impostos têm especificidades ou características intrinsecas que as distinguem das demais: a indivisibilidade, emulatividade e passividade do consumo.

b) A indivisibilidade

Por divisibilidade entende-se a susceptibilidade que o bem verifica de permitir a quantificação do consumo individual desse mesmo bem, fornecendo assim um primeiro elemento necessário à fixação de preço a pagar pelo consumidor. Exemplo típico desta quantificação opera-se aquando da pesagem e *venda ao quilo* tão vulgar nos mercados.

Nem sempre tal divisão é fácil. Casos há em que nem é possível em *termos físicos*. É o sucede, v.g., com o bem *sessão de cinema ou de teatro*, com um *concerto musical* ou com uma *exposição de pintura*. Sucede, contudo, que nestes casos existe a possibilidade técnica de os dividir e, por tal, é possível usar algum artifício que permita quantificar o consumo do bem([12]).

Se isto é assim, tal não sucede com bens que tendo características idênticas a estes últimos, isto é, sendo indivisíveis, são também de *consumo passivo* por satisfazerem necessidades de satisfação passiva. Naqueles era possível opor algum

[12] É o que se faz, v.g., quando se cobra um preço pelo uso de uma cadeira para assistir ao espectáculo ou pela entrada no recinto. Note-se que é excessivamente forçado dizer que o preço tem uma relação directa com a *quantidade consumida* de uma sessão de teatro. De resto a escassez que permite qualificar o bem como económico estará mais no espaço disponível para os espectadores, nas capacidades visuais e auditivas deste e sua relação com a distância do palco, etc., que próprìamente com o espectáculo em si.

entrave à satisfação da necessidade e, por isto, encontrar forma técnica de os dividir; não assim nestes relativamente aos quais tal possibilidade de divisão técnica inexiste. Numa palavra: há bens cujo consumo não é individualmente quantificável.

c) A não emulatividade.

Uma outra característica de alguns bens consiste no facto de a sua utilidade ser propiciada em termos tais que apenas pode satisfazer um indivíduo de cada vez, isto é, verificam a *rivalidade no consumo*. Esta característica - emulatividade - potencia a escassez do bem e, por isso mesmo, constitui um factor de primordial importância na fixação do respectivo preço já que a atitude de rivalidade dos consumidores tende a funcionar como *concorrência de consumo* com as inerentes repercussões no jogo da oferta e procura que, como é sabido, em mercado, fixam o preço([13]).

Ora, se o bem é não emulativo, isto é, se o consumo desse bem por parte de um indivíduo não impede o consumo desse mesmo bem por parte de outro(s) indivíduo(s) então falha outra característica inerente ao funcionamento do mercado([14]).

d) A consolidação

A utilidade propiciada por alguns bens é-o em termos tais que não exige a convencional relação de proximidade bem/consumidor nem a consubstanciação de uma certa ideia de aproximação conatural à vulgar noção de consumo. para estes bens a utilidade que propiciam como que se desprende deles vindo ao encontro

---

[13] Cfr. ALMEIDA GARRET, Economia..., cit., pp. 31 e sgts.; TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., pp. 15 e sgts.; SOUSA FRANCO, Finanças..., cit., pp. 28.

[14] Mercado que tem como pressuposta a condição de apenas fornecer bens de *consumo rival ou emulativo*, condição *sine qua non* da sua capacidade para fixar preços.

do consumidor onde quer que ele esteja. Por isso se dizem estas necessidades, assim satisfeitas, *necessidades de satisfação passiva* ou *necessidades colectivas*, por só serem sentidas ou por o serem em especial quando o indivíduo se encontra em sociedade com os demais da sua espécie.

A este fenómeno se referem alguns autores por *externalidade* ou *efeito externo*([15]).

São bens que satisfazem necessidades de satisfação passiva pelo que não verificam nem procura nem oferta individualizadas que, de resto, não são possíveis. Fenómeno este que alguns autores referem por *consolidação*([16]).

Pese embora tal facto, a generalidade dos cidadãos, isto é, a comunidade, entende deverem ser produzidos e fornecidos([17]), gerando-se a necessidade de encontrar um modo adequado de financiar os respectivos custos de produção.

e) Consequências económico-financeiras.

Do conjunto de características que vimos de referir como intrínsecas a alguns bens decorre a impossibilidade da sua produção ser realizada pelos particulares. Estão neste caso os bens que apenas satisfazem, ou satisfazem de forma mais intensa, necessidades de satisfação passiva, isto é, bens indivisiveis no consumo, não emulativos e de consumo não rival, logo não verificando a *exclusão pelo preço* que é o modo adequado à obtenção do financiamento da produção realizada pelos particulares.

Com efeito, v.g., as despesas realizadas com os serviços das estradas não se po-

15 Cfr., por todos, TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., pp. 19.

16 Cfr., v.g., ALBERTO MARQUES, A evolução..., cit., pp. 1395 e bibliografia citada.

17 Cfr. ALMEIDA GARRET, Economia..., cit., pp. 35-38.

dem dividir, por forma a exigir de cada cidadão o equivalente do serviço que lhe é prestado ou de que ele beneficia; e do mesmo modo também, esses serviços não são solicitados porque estão *consolidados*, isto é, a sua necessidade é *insensível*[18].

3.3. Consequências: critérios de financiamento.

Das referidas características decorre que os impostos são a receita adequada ao financiamento dos bens públicos própriamente ditos ou bens intrinsecamente públicos pois estes beneficiando *igualmente* todos os cidadãos e não permitindo a quantificação dos consumos individuais devem, lógicamente, ser financiados *igualmente*, por todos. No que concerne aos restantes bens e serviços produzidos pelo estado, bens semi-públicos[19], convém distingui-los em dois sub-grupos: instrumentalmente públicos e políticamente públicos[20].

Estes últimos são produzidos pelo estado apenas porque, em decorrência de critérios políticos, se entende não poderem ou não deverem ser deixados ao livre critério dos particulares e do mercado em face da sua importância relativamente ao funcionamento da economia. Estão neste caso, v.g., a banca, os seguros, etc. Porém trata-se de bens *tipicamente privados* com procura e oferta perfeitamente individualizada e, por isso mesmo, devem ser financiados pelos *preços* respectivos.

Outro grupo de bens, os instrumentalmente públicos, devem ser financiados por recurso

---

18 No sentido de que satisfazendo também uma necessidade de satisfação passiva, não só ela própria mas também o acto de a satisfazer se não exteriorizam, não são aparentes. Cfr. ALBERTO MARQUES, A evolução..., cit., pp. 1395.

19 Bens que não podem nem devem confundir-se com os *bens meritórios - mérit goods* - que são os produzidos em razão das preferências da élite governante e não dos consumidores (cfr. MUSGRAVE, Public. Finance..., cit., pp.78 e segts).

20 Bens a que TEIXEIRA RIBEIRO chama *semi-públicos* por em simultâneo apresentarem características de bens públicos e de bens privados (cfr. Lições..., cit., pp. 23). ALMEIDA GARRET, (cfr. Economia..., cit. pp. 39-42) usa a terminologia de *instrumentalmente públicos e políticamente públicos*, por, os primeiros, desempenharem uma *função instrumental* relativamente ao fornecimento de bens intrinsecamente públicos (por isso *instrumentalmente...*) e, os segundos, por serem produzidos pelo estado apenas em decorrência de critérios políticos (daí o *políticamente)*; em qualquer dos casos públicos por serem produzidos pelo estado.

a impostos e taxas. Os impostos deverão financiar os custos de produção inerentes à componente intrinsecamente pública destes bens, sendo a taxa o suporte financeiro dos custos de produção de componente *privada* do bem. Seria o caso, v.g., dos hospitais relativamente aos *saudáveis* e aos *doentes*, respectivamente.

3.4. Consequências: princípios de tributação.

Das características que vimos de referir conexas com os impostos nasceu a necessidade de se estabelecerem princípios para a sua aplicação, isto é, princípios que presidem à tributação por forma a torná-la justa no plano do *custo-benefício* verificado na esfera do cidadão contribuinte, dotando assim os conceitos de justiça e igualdade de conteúdo material e não apenas formal.

De facto, se os custos de produção e fornecimento de certos bens e serviços públicos não são técnicamente divisiveis, isto é, se certas despesas públicas não podem ser directa e imediatamente divididas pelos cidadãos, porque é impossível determinar a quota-parte do consumo individual dos bens e serviços pagos por elas - *indivisibilidade* - e se, por outro lado, também esses bens e serviços não podem deixar de existir, não podem deixar de ser produzidos e distribuidos, independentemente da solicitação que deles se faça - *consolidação* - há que *impôr* um sistema de pagamento que seja justo e equitativo, de modo a torná-lo compreensível e aceitável, se não por todos, pelo menos pela grande maioria dos contribuintes.

Este é o princípio da justiça na repartição dos impostos.

4. A questão do *benefício* ou da *equivalência*.

4.1. O problema.

Pertence já à arqueologia dos impostos o pensamento de que a tributação ideal, por mais justa, era aquela que exigia do cidadão-contribuinte uma quota do seu rendimento (ou património) na proporção em que ele, normalmente, beneficiaria dos bens e serviços públicos financiados com recurso aos impostos.

Estávamos então em pleno período de defesa conceptual da teoria do *benefício* ou da *equivalência*, geradora do princípio tributário com denominação idêntica (*princípio do benefício* ou princípio da *equivalência*), que pretendia igualar os critérios de fixação dos impostos àqueloutros, de natureza idêntica, constitutivos dos princípios subjacentes às fixações das taxas. Vinha, porém, eivada de um vício genético causador de uma malformação impeditiva do seu normal desenvolvimento e evolução: não tomar em consideração as marcadas características daqueles, que, precisamente, impossibilitam a sua divisão([21]) proporcional baseada na contraprestação dos serviços([22])([23]).

---

[21] Divisão entendida no sentido de imputação directa e imediata aos indivíduos beneficiários de tais bens e/ou serviços fornecidos pelos estados.

4.2. De ADAM SMITH ao abandono do princípio.

A doutrina que vimos de referir, cuja autoria se ficou a dever a ADAM SMITH([24]) grande economista inglês do século XVIII, teve muitos e ferverosos adeptos na Inglaterra e, curiosamente, foi também aí que começou a sofrer os mais rudes *golpes de morte* com a criação do *income tax* (imposto pessoal de rendimento aumentando progressivamente na medida da elevação dos rendimentos e isenções para os pequenos rendimentos de que fruiam as famílias numerosas).

Pode mesmo dizer-se, que nos modernos sistemas de tributação das sociedades evoluídas a distribuição dos impostos se faz na razão inversa do benefício recebido pelo Estado, isto é, os que mais impostos pagam são, normalmente, os que menos utilizam os serviços públicos e, por tal, deles menos benefício retiram([25]).

Com efeito, acontece, por exemplo, que um contribuinte solteiro e muito rico, que quase não utiliza os serviços públicos, paga mais impostos que um contribuinte casado, com muitos filhos, que tem necessidade de utilizar os serviços públicos, em larga escala, através de escolas, hospitais, assistência, etc., e que pode até, por aquele motivo, estar isento deles.

Citando ALBERTO MARQUES podemos concluir com a afirmação de que "embora este facto não esteja na origem do ideário da moderna concepção da *justiça distributiva* dos

---

22 Houve até quem defende-se, numa prespectiva marginalista, que só o próprio contribuinte poderia definir o valor da prestação do imposto a pagar. De facto, partindo dos conceitos de equilíbrio do consumidor e de utilidade marginal concluia-se que apenas no plano subjectivo se pode quantificar o consumo de bens e serviços fornecidos pelo estado e, em consequência, determinar a prestação pecuniária a pagar. A ideia é lógica e impregnada de uma profunda coerência interna mas pura utopia no plano da exequibilidade.

23 Cfr. ALBERTO MARQUES, A evolução..., cit., pp. 1396.

24 A quem alguns autores chamam o *pai da economia* por ser o primeiro a imprimir-lhe um carácter científico.

25 Cfr. ALBERTO MARQUES, A evolução..., cit., pp. 1396

impostos, é iniludível que é dela uma evidente resultante"([26])([27]).

4.3. O moderno entendimento de *justiça tributária*.

Ora, sendo assim, os princípios doutrinários que actualmente regem a justiça tributária são muito diferentes dos descritos.

Mas, por outro lado, parece que o princípio da *equivalência* é muito aceitável como ideal de moral comum, na medida em que exige do contribuinte o pagamento de um imposto proporcional ao benefício que este recebe do estado ou, por outras palavras, na medida em que estabelece uma relação de proporcionalidade directa entre o sacrifício imposto e o benefício obtido.

Parece, pois, que a evolução da tributação deveria fazer-se mais no sentido de criar uma técnica tanto quanto possível capaz de aplicar o respeito por aquele princípio, e não de o modificar.

Porém, já vimos que assim não aconteceu e que o princípio foi simplesmente abandonado.

Na realidade, o conceito de justiça é subjectivo; isto é, varia de indivíduo para indivíduo em dependência dos juízos de valor perfilhados por cada um, sendo todos igualmente válidos e insusceptíveis de demonstração científica, quando transposto para o plano da

---

[26] A evolução..., cit., pp. 1397.

[27] Tal como referimos a propósito da introdução dos impostos em preito de homenagem ao princípio da igualdade legado pela Revolução Francesa, também aqui, curioso seria indagar se a progressividade do imposto resulta ainda de uma concepção de igualdade e da promoção da justiça tributária ou se, pelo contrário, é consequente do surgir de uma nova classe social - O proletariado que pela quantidade de indivíduos que abrange no seu seio ganha um peso e significado político tais que logram impor uma nova forma de tributação suscetível de os beneficiar pela diminuição da sua carga tributária específica em detrimento de outras classes, nomeadamente a dos capitalistas, que passam a ser onerados com uma tributação mais *pesada*.

tributação depende do consenso geral - da opinião das pessoas que o aplicam e a quem ele se aplica.

Tempos houve em que a escravatura, v.g., estava perfeitamente integrada no conceito de justiça (da época), consagrada até pelas religiões, praticando uma heresia quem a ela se opusesse([28]).

Por aqui se vê e se ilustra como este conceito de justiça varia com o tempo e com as necessidades. É, a final, um conceito histórico e circunstancialmente datado.

Ora, o *princípio da equivalência*, se é verdade que está impregnado de uma certa lógica, não obedece, contudo, ao subjectivismo do actual conceito de justiça nem à necessidade, cumulativa, de produtividade dos impostos.

Com efeito, como conciliar a justiça da *equivalência* com as vultosas necessidades financeiras dos estados modernos([29]), que, para respeitarem aquele princípio, teriam, precisamente, de tributar mais fortemente aqueles cidadãos que no consenso geral se reconhece deverem, mais amplamente, beneficiar da protecção do poder público: os chamados *economicamente mais desfavorecidos* ou, sem eufemismos, os mais pobres.

Mas, ainda que tal atitude tributária pudesse parecer razoável e justa a muita gente, em termos de poder ser aplicado como *política fiscal* dos estados, como poderiam aqueles, os de rendimentos *mais débeis*, ser os maiores contribuintes para a satisfação das enormes

---

28 Basta recordar que MONTESQUIEX, no seu L'esprit des lois, usou como argumento final e decisivo na defesa da escravatura o facto de os *pretos serem pretos*. É que, argumentava ele, se Deus pretendesse que fossem iguais aos brancos não os tinha feito pretos!

29 É de chamar aqui à colação a temática do crescimento das despesas públicas, melhor, do seu crescimento, para recordarmos a lei empírica formulada pelo financista ADOLF WAGNER que, teimosamente, desdenha da ciência ao não *deixar-se demonstrar* mas vai insistindo na sua no plano da sua verificação fáctica. Parece, por isto, estarmos inexuravelmente *condenados* ao crescimento da dimensão financeira dos estados e, por tal, ao crescimento dos níveis de tributação.

Chegados aqui, aflora-nos à mente e com toda a naturalidade a questão de definirmos o nível máximo até ao qual é possível o crescimento da *carga tributária* a que os cidadãos-contribuintes se encontram submetidos. Também ela, qual lei de WAGNER, sem resposta.

necessidades pecuniárias dos estados modernos, se são precisamente eles uma das causas das crescentes necessidades financeiras públicas.

Por tudo isto, o princípio da equivalência tinha fatalmente de ser abandonado por não corresponder já às necessidades financeiras dos estados actuais.

Por um lado, constituiria um óbvio contra-senso o facto do estado exigir mais imposto precisamente àqueles indivíduos que se julga no dever moral de socorrer([30]) e, por outro, o mesmo sucederia face à improdutividade do sistema; de nada valeria, do ponto de vista fáctico, o estado exigir impostos a quem os não pudesse pagar por absoluta incapacidade dos seus rendimentos e/ou património.

30 De resto, no extremo, estaríamos no extremo de desrespeitar perigosamente direitos fundamentais do cidadão para exigirmos, em nome da justiça, mais e maiores impostos. Imagine-se o indivíduo indigente cujo rendimento é tão exíguo ou até mesmo inexistente que coloca em perigo a sua vida por insuficiência alimentar. Faria sentido o estado agravar-lhe as carências que verifica exigindo-lhe o pagamento de impostos para, depois, lhe conceder subsídios (em moeda ou em espécie, pouco importa) impeditivos da sua morte por fome?
É que, face ao moderno entendimento da justiça e de estado cabe-lhe exactamentemente, e antes do mais, garantir e promover a satisfação das necessidades básicas, expressão dos *direitos fundamentais e inalienáveis do cidadão*.

II

Os impostos como instrumentos de política

5. Fins extrafiscais dos impostos.

5.1. O problema.

Em decorrência do antes exposto podemos afirmar, sem receio de ser desmentidos, que o *principio da equivalência* já *fez a sua época.*

Com efeito, o aparecimento e desenvolvimento da moderna civilização industrial, nos finais do século passado e principios do actual, trouxe aos estados modernos - mesmo aos que tentaram manter de forma mais intransigente as estruturas políticas concebidas e construídas durante o período liberal, herdeiras do ideário proclamado pela Revolução Francesa - uma necessidade de intervenção na economia dos respectivos países que antes se consideraria, à face daqueles principios liberais, como inconciliável com a liberdade económica individual dos cidadãos.

5.2. Objectivos económicos e extrafiscais.

O estado passou a servir-se do imposto, não já só com a finalidade imediata da mera obtenção de receitas adequadas ao financiamento das despesas públicas, mas também com outros fins imediatos substancial e formalmente diversos daquele como sejam, v.g., a intervenção exclusivamente económica visando a orientação dos consumos privados e

a proteção das produções internas.

6. Impostos e proteccionismo.

6.1. Impostos alfandegários e protecção industrial.

α) A utilização instrumental do imposto.

A maior parte dos impostos alfandegários também não tem senão uma finalidade económica, destinando-se quase todos à protecção das indústrias nacionais incipientes, pelo afastamento da concorrência dos produtos similares estrangeiros ou pela sua competição, mas com preços mais elevados do que os considerados como normais (acréscimo do imposto alfandegário), de maneira a fomentar a produção no país pela perspectiva de bons lucros que faz criar nos empresários nacionais.

ß) A remoção da utilização instrumental do imposto.

Mas logo que a indústria nacional atinja, ou se entenda que é tempo de ter atingido, o seu desenvolvimento em termos de poder competir, em condições de igualdade, com o estrangeiro, a protecção deve cessar e o imposto acaba, para que se estabeleça a concorrencia e dela beneficie o público consumidor, pela baixa de preço do produto, e a economia nacional, pelo aumento do rendimento que resul-

ta da competição.

Com efeito, a continuação da protecção levaria à estagnação da indústria nacional, que perderia o estímulo para o aperfeiçoamento, deixando de produzir mais e melhor do que poderia se não estivesse a coberto de um preço ficticio para os seus produtos.

As receitas assim arrecadadas com fins económicos vão ter depois, e na melhor oportunidade, aplicação a fins igualmente económicos, através de trabalhos públicos, apetrechamento, etc.

O estado intervêm, deste modo, na vida económica do país, lançando mais impostos do que os necessários, no momento, à satisfação das suas despesas e gastando esse dinheiro na altura e do modo que lhe parece mais conveniente aos interesses do país.

7. Objectivos socioeconómicos. Restabelecimento do equilíbrio entre a oferta e a procura.

Mas nestes fins, chamados extrafiscais, dos impostos o Estado não persegue unicamente objectivos económicos. por vezes o aspecto moral e social toma grande relevo na política fiscal dos governos. O mais frequente, porém, é coincidirem as finalidades sociais com as económicas, completando-se.

Os subsídios a desempregados, por exemplo, não visam só, normalmente, um objectivo de solidariedade social. O desemprego coincide, quase sempre, com crises económicas, gerais ou parciais.

O fim dos subsídios ou da promoção de certos trabalhos públicos, com vista a empregar factor trabalho não utilizado, não é apenas o de prestar assistência aos individuos *desempregados*, concretamente considerados, mas tambem e, quiçá, sobretudo o de atenuar ou fazer cessar a crise, restabelecendo o equilíbrio entre a oferta e a procura pelo fornecimento de meios de compra - *rendimento* - àqueles indíviduos - *desempregados* - que, por terem deixado de consumir ou abrandado o consumo, provocaram ou agravaram a crise.

8. Função redistributiva.

Outra função importantíssima atribuida aos impostos pelos governantes e visando fins extrafiscais e económico-sociais é a da redistribuição dos rendimentos.

Em sistemas de economia de mercado é este que, pelo pagamento das remunerações dos factores de produção utilizados, salários, juros e lucro([31]), opera a distribuição do rendimento. Contudo, esta distribuição gera efeitos perversos que o estado pretende eliminar fazendo incidir os impostos sobre os rendimentos assim distribuidos para, mais tarde, os redistribuir pela via das despesas públicas numa tentativa de, tanto quanto possível (ou desejável), *igualar as condições de partida* a fim de permitir alguma *igualdade à chegada*.

Estão na base desta função os impostos pessoais, como o *income tax* inglês e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) com taxas progressivas incidindo sobre os grandes rendimentos.

Com isto procura-se conseguir a paz e consertação social numa tentativa de eliminação

---

[31] Correspondendo, respectivamente, aos factores trabalho, capital e organização, a que alguns autores acrescentam a factor propriedade e a correspectiva remuneração: a renda.

da respectiva conflitualidade, atenuando a desigualdade económica entre os cidadãos, e activando a economia do país e estimulando a produção pelo aumento do poder de compra dos consumidores médios.

Por aqui se vê quão longe se está do *príncipio da equivalencia* ou do *benefício.*

III

Capacidade de pagar

e

igualdade de sacrífício

9. O aspecto económico.

A evolução da ciência económica e o crescendo da sua zona de influência acabaria por repercutir-se na formulação do conceito de justiça na repartição dos impostos que viria a evoluir para uma perspectiva mais económica do que financeira. O imposto pode, com razoabilidade, ser encarado como sendo uma parcela do rendimento individual produzido que é subtraída à economia individual dos cidadãos para a satisfação das necessidades colectivas, no seu triplice aspecto: fianceiro, social e económico.

Logo, o Estado não pode ir buscar impostos onde não se produziram rendimentos e, por isso, também, só deve exigi-los na medida de grandeza em que esses rendimentos existam, ou seja deve tributar-se atendendo às possibilidades fiscais reveladas pelos seus rendimentos.

A esta realidade se referem usualmente os autores com recurso à ideia da *prestação económica do contribuinte* (*capacidade de pagar*, numa formulação mais simplificada) ou por referência *ao principio da igualdade de sacrifício.*

Esta regra pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos representam um sacrifício igual para cada um deles o que implica que o

mesmo montante de imposto deve ser pago por pessoas que possuem capacidades de pagamento identicas e diferentes montantes devem incidir sobre pessoas que possuam capacidades de pagamento diferentes.

O requisito de impostos iguais para pessoas que ocupam posições iguais na escala de rendimentos é também conhecido como conceito de *equidade horizontal;* enquanto que a utilização de impostos desiguais para pessoas com rendimentos diferentes é conhecida como *equidade vertical,* fazendo os dois conceitos parte integrante do principio de igualdade tributária.

10. Sistemas de Tributação

Quanto à relação entre sacrifício fiscal e rendimento, são teóricamente possíveis três sistemas de tributação: impostos regressivos, proporcionais e regressivos[32].

Nos impostos regressivos, a taxa desce à medida que aumenta o rendimento colectável do contribuinte[33].

Este sistema fez a sua época, existindo apenas com caracter residual nas ordens sociais modernas, representando a expressão directa de interesses de classes de tipo *plurocrático*, sendo estabelecido para reduzir o sacrifício fiscal dos mais ricos. Argumentava-se, como justificação para este sistema, que os encargos do Estado com essas classes eram muito

---

32 Cfr. SOUSA FRANCO, Finanças..., cit., pp. 616

33 Note-se que os impostos indirectos porque tributam o consumo, são sempre regressivos. è que sendo certo que os consumos dependem do rendimento - C=f(R) - é preciso entender esta afirmação *cum grano salis*; a partir de certo nível de rendimento os seus aumentos já não geram aumentos de consumo. Assim, a relação existente entre imposto (sobre o consumo) pago e rendimento auferido torna-se decrescente.

Sobre o tema é de interesse a conferência organizada pela Brookings Institution, em 1980, sobre a experiência do IVA na CEE dos seis. Aí se entendeu que pese embora o facto de ser possível a multiplicidade de taxas para eliminar os sfeitos da regressividade deste imposto, os custos, a complexidade acrescida e as distorções provocadas no consumo, tornan-na desaconselhável.

o autor holandês SIJBREN CNOSSEN tem-se evidenciado na defesa das taxas uniformes no IVA, embora a propósito da demonstração, que prossegue, das vantagens da tributação directa (cfr. What Rate Structure for a Value-Added Tax?).

menores comparados com os motivados pelas classes desfavorecidos(34).

Nos impostos proporcionais, há uma ideia de justiça mais *moderna*, posterior à Revoluçção Francesa, na medida em que, fixando-se a mesma taxa proporcional, se determina um diferente tratamento de rendimentos diferentes, tal que o valor da prestação pecuniária, em que o imposto se acaba por consubstanciar, vai ser maior para os *ricos* que para os *pobres*.

Claro está que as diferentes prestações pecuniárias mantêm uma relação constante de proporcionalidade relativamente ao rendimento pois, neste caso, a taxa do imposto é sempre a mesma, qualquer que seja o rendimento.

Este é um sistema de tributação tipicamente liberal, pois se todos estão sujeitos a imposto a melhor forma de repartição dos encargos públicos é mediante a imposição de um sacrifício proporcional ao rendimento, baseado nos principios da legalidade e generalidade que representam os ideais da doutrina liberal.

Nos finais do século XIX, começou a duvidar-se da justiça aparente deste sistema. Conclui-se que ele apenas era justo em termos relativos, porque em muitas situações concretas representava um maior sacrificio para quem detinha um menor rendimento(35)

No caso dos impostos progressivos, o sacrificio nominal é tanto mais elevado em termos percentuais quanto maior for o rendimento.

Esta forma de tributação aparece ligada a doutrinas sociais que visavam uma maior igualdade, sendo mesmo tida, em 1848, como forma de transformação estrutural no

34 Baseando-se este argumento no princípio de que o imposto deve ser pago numa base comutativa (teoria do benefício).

35 Um individuo que tenha v.g. um rendimento de 20.000$00 e pague de impostos 2.000$00, fica em desvantagem relativamente a outro que, tendo um rendimento de 100.000$00, pagando de imposto 10.000$00, pois este poderá satisfazer muitas mais necessidades com o rendimento líquido de imposto, do que o primeiro com 18.000$00.

Manifesto Comunista de KARL MARX e FREDRICH ENGELS.

11. Tributação proporcional *versus* progressiva.

Estes dois sistemas de tributação - proporcional e progressivo - têm gerado grande controvérsia no sentido de apurar qual conseguirá atingir uma maior justiça fiscal.

Como já salientamos a proporcionalidade representou um progresso na forma de tributação dos países liberais, não só por se assistir à criação de impostos de carácter geral, mas tambem por se estabelecer uma justa proporção entre rendimento e imposto a pagar, em substituição dos impostos regressivos ou de taxa fixa. Assim, já que a prestação tributária era proporcional à riqueza, conseguia-se uma verdadeira igualdade substancial.

Vários argumentos eram utilizados na defesa deste sistema. Dizia-se que era um sistema fácil e seguro de aplicar, não só relativamente à Administração Fiscal como ao contribuinte. Por outro lado considerava-se que era justo, porque determinava uma proporção considerada justa entre rendimento e imposto e era neutral, pois não agravava as igualdades existentes.

Estes argumentos conduziam à ideia de que o imposto proporcional era o mais adequa-

do à economia de mercado.

Dissemos também que, por razões ideológicas e doutrinárias, a partir do final de século XIX, a redistribuição da riqueza se tornou num dos objectivos políticos mais relevantes, surgindo assim, sobretudo após a primeira guerra mundial, novos sistemas fiscais, caracterizados essencialmente por taxas progressivas.

Passou a adoptar-se e defender-se este sistema por se considerar mais justo em contraposição com o proporcional. Na verdade, se se tributarem os contribuintes com a mesma taxa, os contribuintes com rendimentos mais baixos, sentirão mais qualquer sacrifício no rendimento, fazendo por isso um maior sacrificio fiscal.

Mas, relativamente a este sistema, algumas desvantagens foram apontadas. Considera-se que é um sistema de dificil aplicação e de alguma forma arbitrária, pois há descricionaridade na fixação dos limites para além dos quais o impostosto deixa de ser progressivo (uma ves que não se concebe um sistema progressivo a 100%), e existe injustiça relativamente a contribuintes cujo rendimento se situa no limite dos escalões([36]).

Um dos defensores deste sistema foi STUART MILL, considerando a capacidade de pagar como único critério cientificamente idóneo para fundamentar em base económica, os meios de conseguir a justiça tributária. A ideia básica era a seguinte: se a cada um há que exigir o pagamento de impostos com base na sua riqueza, então a carga fiscal, deverá acarretar um sacrifício total igual para todos os contribuintes, o que se conseguia apenas através da adopção de um sistema progressivo.

36 Como sabemos a progressividade pode revestir várias formas: progressividade contínua e por escalões - cfr. SOUSA FRANCO, Finanças..., cit. pp. 618

12. A teoria da utilidade marginal do rendimento.

A revisão do pensamento clássico, pelo ano 1870, com a introdução da teoria marginalista do rendimento, passou a discutir o problema do sacrificio feito com o pagamento dos impostos tendo em conta a utilidade do rendimento.

O sacrificio passou assim a *medir-se*, aplicando um outro principio, chamado da *utilidade marginal decrescente das sucessivas doses de riqueza*(37), e, segundo o qual, o sacrificio no pagamento dos impostos é tanto menor quanto maior for o rendimento do contribuinte(38).

Segundo aquele princípio, a graduação do sacrificio, não se faz proporcionalmente ao aumento do rendimento recebido; senão teriamos que a taxa de 10%, por exemplo, aplicada indistintamente a um rendimento anual de 10.000$00 e a um de 100.000$00 produ-

37 Sobre a questão da utilidade marginal decrescente cfr., v.g., FERGUSON, Microeconimia, pp. 36, 48 e sgts.

38 Cfr. ALBERTO MARQUES, A evolução..., cit., pp. 1402.

ziria, respectivamente, o imposto de 1.000$00 e o de 10.000$00.

Constituiria, no entanto, o imposto assim pago um sacrificio igual para os dois contribuintes?

Ou seja, o contribuinte que tivesse um rendimento de 100.000$00 e pagasse 10.000$00 de imposto faria o mesmo sacrificio que um tendo 10.000$00 pagasse 1.000$00?

É aqui que actua o princípio da *igualdade de sacrifício* através da *utilidade decrescente das sucessivas doses de riqueza.*

A medição do sacrificio deixa agora de se fazer proporcionalmente, isto é, por uma taxa igual para todos os rendimentos, como por exemplo se referiu, e passa a fazer-se por taxas aplicadas aos diversos escalões (doses) do rendimento, aumentando progressivamente com eles. Pois, o sacrifício tem uma desutilidade que é função do valor de cada unidade de rendimento e o valor de cada uma destas não é igual, antes é medido pela utilidade marginal perdida, isto é, pela utilidade da última unidade do bem de cada sujeito económico, pela quel se afere o valor de todos as outras(39)

Assim, o primeiro escalão de um rendimento é considerado de suma utilidade para o indivíduo, porque ele o destina à satisfação das suas necessidades vitais mais prementes: a alimentação, o vestuário e a habitação. O segundo escalão já tem uma menor utilidade, pois pode representar apenas uma melhor alimentação e melhor vestuário e habitação, etc., sem possuir já o caracter de necessidade tão urgente como a do primeiro escalão. Os rendimentos do terceiro escalão pode o individuo destiná-los a certas necessidades de ordem espiritual, como compra de livros, espectáculos, etc., ainda de menor utilidade (do ponto de vista do sacrifício), portanto, que os dos primeiros escalões, e assim sucessivamente, em relação aos escalões seguintes.

---

39 Cfr. SOUSA FRANCO, Finanças..., pp 607.

13. Conclusão.

Hoje reconhecem-se as fragilidades de fundamentação económica da progressividade tributária, nomeadamente quando referido, como em STUART MILL, ao sacrifício total.

Mas apesar de tal fragilidade, a progressividade do sistema fiscal e a sua defesa ganharam, desde há muito *foros de cidadania* na literatura financeira, como meio de melhor realizar a justiça tributária([40]).

E isto, independentemente de se conceder maior importância ao critério da capacidade de pagar ou ao princípio do benefício. Mas, deve ter-se em conta que se trata de posições de difícil demonstração em termos de teoria económica pelo que, relativamente aos principios de tributação que melhor realizam a justiça tributária, acabam sempre por decorrer da própria ideia que se tem de justiça, que na prática correspondem a situações de predomínio político.

---

40 Cfr. ALMEIDA GARRET, Economia..., cit., pp. 141.

IV

O princípio da justiça e o sistema fiscal Português

14. Antes da reforma de 1989.

O sistema fiscal português anterior à reforma de 1989 era integrado por um conjunto de impostos cedulares([41]).

A vantagem na adopção de um sistema deste tipo, reside na possibilidade de adequar as modalidades de tributação à natureza dos rendimentos tributáveis, onerando mais pesadamente os rendimentos do capital em relação aos rendimentos do trabalho([42]). Por outras palavras, da consideração discriminatória dos rendimentos em função da sua fonte extrai-se uma discriminação no tratamento fiscal daqueles.

---

41 O sistema em vigor até 1989 era consequente da reforma dos anos sessenta que havia sido iniciada com a criação do Imposto de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações, regulados num único código, aprovado pelo Decreto-Lei nº 41.969, de 24 de Novembro de 1958.

Seguiram-se-lhe, no ano de 1962, os Impostos Profissional (Decreto-Lei nº 44.305, de 27 de Abril) e sobre a Aplicação de Capitais (Decreto-Lei nº 44.561, de 10 de Setembro), em 1962 foram criados as Contribuições Industrial (Decreto-Lei nº 45.103, de 1 de Junho), Predial e sobre a Indústria Agrícola (Decreto-Lei nº 45.104, de 1 de Junho) e o Imposto Complementar (Decreto-Lei nº 45.399, de 30 de Novembro).

No ano de 1965 concluir-se-ia esta reforma com a aprovação do Código do Imposto de Mais-Valias (Decreto-Lei nº 46.373, de 9 de Junho).

Esta reforma veio por termo a uma outra que havia sido levada a cabo pelo Decreto nº 16.731 de 13 de Abril de 1929.

42 Sobre a justificação desta atitude discriminatória cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., pp. 224-227.

Mas, pela sua própria natureza, a tributação cedular não proporciona uma visão de conjunto da situação financeira do contribuinte. Cada um dos impostos em que se desdobra incide separadamente sobre os rendimentos de determinada espécie, atingindo apenas uma fracção da capacidade contributiva do sujeito passivo.

A aplicação da progressividade em sistemas deste tipo (impostos cedulares), levaria a resultados profundamente injustos, pois seriam tributados de forma diferente contribuintes que dispusessem de igual rendimento global, só pelo facto de os rendimentos de um provirem de uma única fonte e o outro de várias fontes devendo, por isso, as taxas ter caracter proporcional([43]).

Foram precisamente preocupações de justiça fiscal que levaram o legislador fiscal de vários países a substituir o sistema cedular por uma modalidade mista, no qual o imposto progressivo sobre o rendimento global, é instituido como tributação de segundo grau, sobrepondo-se à tributação primária operada ao nível das cédulas e constituindo como que o embrião da tributação unitária.

Também o legislador fiscal português, na reforma dos impostos sobre o rendimento operada nos anos 60, adoptou na tributação do rendimento um processo misto - proporcional e progressivo - que se fazia por taxas proporcionais nalguns impostos (contribuição industrial, contribuição predial, imposto profissional) e por taxas progressivas, no imposto complementar, que funcionava como imposto pessoal de sobreposição, ou seja, com base nos mesmos rendimentos, e que, portanto, era correctivo daqueles outros impostos([44]).

---

[43] Uma das Grandes críticas efectuadas ao sistema cedular na sua fase final era, v.g, consequente de, pela via das sucessivas alterações introduzidas, se ter transformado o Imposto Profissional, que inicialmente era degressivo, em imposto progressivo.

[44] A afirmação vale essencialmente para a sujeição a Imposto Complementar dos rendimentos pessoais (Secção A). É que relativamente à tributação do rendimento das empresas (Secção B) este mais não era que um imposto acessório (na modalidade de adicionamento) à Contribuição Industrial.

Procurava-se, assim, atenuar a desigualdade do sistema proporcional, englobando no imposto complementar os rendimentos que serviam de base aos referidos impostos e, considerando então a situação pessoal do contribuinte, dividindo o rendimento total em escalões com aplicação de taxas progressivas.

No que concerne á determinação do rendimento o sistema fiscal consagrava neste domínio o principio da tributação real, por contraposição ao rendimento normal.

Com as correcções introduzidas em Agosto de 1976, acabaram por se perder de vista não só as preocupações iniciais de harmonia do sistema, como a própria lógica de fórmula mista de tributação.

Considerava-se que o sistema fiscal português, apresentava um conjunto de sinais que constituiam precisamente o reverso daquilo que se considerava serem as características de uma boa estrutura fiscal. Produzia ineficiências económicas e desincentivos por via da persistência de taxas marginais de imposto demasiado elevadas; era injusto, na dupla perspectiva da redistribuição vertical, em razão do peso preponderante de tributos não personalizantes, e de equidade horizontal, por efeito da inexistência de dispositivos de neutralização da inflação e da introdução de taxas progressivas nos impostos parcelares, traduzindo-se em tratamento desigual e arbitrário de contribuintes em posição idêntica na escala de rendimentos; verifica-se uma articulação inadequada entre os impostos parcelares e o imposto complementar(45), provocando graves distorções do sistema e desajustamento à realidade económica e social, desigualdades de tratamento entre contribuintes com niveis de rendimento idênticos e incentivo á evasão fiscal conduzindo esta situação á necessidade de uma reforma urgente(46).

45 Neste sentido cfr. PITTA E CUNHA, A reforma fiscal, cit., pp. 39 e seg.

46 De particular interesse quanto à temática da evolução e distorção do sistema fiscal português é o trabalho de MEDINA CARREIRA intitulado A situação Fiscal em Portugal.

15. Depois da reforma.

As dirtorções que o sistema fiscal tinha vindo a sofrer, o desajustamento da sua arquitectura em relação aos modelos mais adequados ao estádio de desenvolvimento económico-social do País e a sua inserção no movimento de integração europeia, a sua incapacidade para satisfazer os objectivos de equidade, eficiencia, simplicidade e certeza de uma estrutura fiscal, em correspondencia com as aspirações gerais de justiça, de bem estar e de progresso, tornavam imperativa a reestruturação global do sistema fiscal.

A reforma aparece assim como uma tentativa de voltar a dar coerência e sistematicidade, numa nova reordenação dos valores fundamentais que se foram perdendo([47]).

A estrutura que deveria ter o sistema fiscal português estava definida no texto constitucional.

Segundo o artigo 107º da CRP o sistema fiscal deveria ser estruturado à volta de dois impostos: um imposto único sobre o rendimento das pessoas singulares (que se concretizou no IRS) e outro sobre o rendimento das pessoas colectivas (concretizado no IRC).

---

[47] Cfr. SALDANHA SANCHES, Princípios..., cit., pp. 13.

O nosso texto constitucional, na senda das modernas exigências de equidade, adoptou o sistema de tributação unitária, por ser o que permite a distribuição da carga fiscal segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva.

Contudo, quer por razões de ordem técnica, quer por imperativos de justiça fiscal, algumas das características da tributação cedular tendem a subsistir mesmo após a instituição de sistemas unitários. Por um lado existindo várias categorias de rendimentos não é possível aferir a matéria colectável através de uma só operação, pois os processos de avaliação são necessáriamente diferentes. É o que se verifica no CIRS na tipificação das várias categorias de rendimentos sujeitos a tributação([48]).

Esta forma de progressividade referida, justifica-se pela necessidade de, pela via do sistema fiscal, se corrigir a distribuição primária do rendimento qque decorre do processo produtivo, de forma a operar uma redistribuição secundária que concorra para definir um padrão de distribuição tido como social e politicamente mais aceitável. Serve, ao mesmo tempo de factor compensador de aspectos de regressividade contidos em outras áreas do sistema fiscal.

Se é certo que a tomada de consciência dos efeitos de desincentivo das elevadas cargas fiscais associadas aos esquemas de tributação progressiva, tem suscitado, em vários países, um movimento no sentido da inflexão da curva ascencional das taxas e da redução do nível da taxa marginal mais alta, não é menos certo que o principio da tributação com intensidade crescente à medida que o rendimento se eleva continua a constituir o critério geralmente aceite de ajustamento da carga fiscal à capacidade contributiva.

A importância destes dois impostos para o sistema fiscal fez com que na própria Consti-

---

[48] Por isto o IRS é um imposto único apenas no plano formal. Para os conceitos de *imposto único formal* e *imposto único material* cfr., v.g., TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., pp. 268-273.

tuição fossem definidos os princípios que deveriam ser observados na sua estruturação: tributar as pessoas singulares segundo as necessidades e o rendimento dos agregados familiares e as empresas segundo o seu rendimento real: ou seja, tributar de acordo com a capacidade contributiva de cada um dos sujeitos passivos.

Assim sendo, a finalidade essencial do sistema fiscal, é a repartição igualitária do rendimento e da riqueza.

Mas nem só imperativos constitucionais estiveram na base da reforma. Também o processo de integração na comunidade Europeia implicava a adequação do sistema fiscal às regras e políticas que neste domínio constitueem o *accquis communautaire.*

Numa fase inicial foi dado especial relevo à harmonização dos impostos sobre o consumo, através da substituição, em 1986, do Imposto de Transacções (IT) pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

A reforma efectuada, seguiu a orientação das reformas dos anos 80, cujo principio fundamental era o da diminuição das taxas dos impostos, compensando-se a receita assim perdida com o alargamento da base de incidência([49]).

Sem cuidarmos de indagar aqui se o primeiro requisito - diminuição das taxas - foi ou não cumprido, é indiscutível que o alargamento da base de tributação se verifica, pois passaram a ser tributadas realidades que até aí escapavam à tributação, como, v.g., as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos([50]).

É pacífico que na construção do conceito de rendimento tributável se acolheu o conceito

[49] Orientação que ficou conhecida pela sigla BBRR (Broadning the Base Reducting the Rates) cujo sentido é *alargar a base reduzindo as taxas.*

[50] Quiçá devessemos dizer, para sermos mais exactos, que se passaram a tributar de forma mais alargada tais ganhos pois estes já antes eram tributados só que, em boa verdade, eram-no com carácter de excepção sendo a regra a isenção.

de acréscimo patrimonial, em contraposição á teoria da fonte(51).

Esta é a teoria que nos dá uma melhor ideia de justiça, tendo por base o principio da igualdade, quer horizontal quer vertical.

Igualdade horizontal, na medida em que se considera que as mais-valias proporcionam aos seus titulares a mesma capacidade contributiva de gastar do que qualquer outro rendimento. Igualdade vertical, pois tendencialmente, estes são ganhos obtidos por contribuintes com rendimentos mais elevados.

Assim, a aceitação da progressividade, apesar da controvérsia existente, teria que implicar a inclusão das mais-valias no rendimento pessoal, sob pena de se tornar o sistema menos progressivo e, por mais equitativo, mais justo.

Pena foi que da discriminação qualitativa dos rendimentos, que se manteve, não resultasse um tratamento *mais igual* entre rendimentos do trabalho e do capital(52) que se mantêm injustificadamente beneficiados(53).

---

51 A teoria da fonte constrói um conceito de rendimento que atende apenas a fluxos de rendimento que sejam tendencialmente periódicos. A concepção do rendimento acréscimo patrimonial, considera ao lado do rendimento periódico que promana de uma fonte, também os ganhos fortuitos. *Cruzam-se* aqui os conceitos de *rendimento produto* e de *rendimento acréscimo*, correspondendo este último ao conceito fiscal de rendimento.
Cfr. SALDANHA SANCHES, Principios..., cit., pp., 38.; ALMEIDA GARRETT, Economia..., cit., pp. 129; TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., cit., pp. 249-253.

52 Cfr. as Taxas de IRS, que atigem os 40%, com a do IRC, que é de 36%. Por outro lado, mesmo *dentro* do IRS há discriminações penalizantes do rendimento do trabalho (cfr. as suas taxas normais com as liberatórias - artº 71º e artº 74º, respectivamente, do código do IRS).

53 A discriminação qualitativa dos rendimentos, curiosamente, encontra justificação na necessidade de dar tratamento fiscal mais benévolo aos rendimentos provenientes do trabalho (cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, Lições..., pp. 222-227) e na reforma opera-se exactamente o inverso.

Bibliografia

Principal bibliografia consultada:

ARONSON, JAY RICHARD

- Public Finance (Singapura, McGrow-Hill Co., 1985)

CARREIRA MEDINA

- A situação Fiscal em Portugal (Associação Industrial Portuguesa, Associação Industrial Portuense, e Associação Comercial e Industrial de Coimbra, 1984)

CASTILLO, JUAN LINO

- Evasion Legítima (Lisboa, *in* Ciência e Técnica Fiscal, Agosto Setembro, nº 152-153, págs. 77 a 97, 1971)

CNOSSEN, SIJBREN

- What Rate Structure for a Value-Added Tax? (*in* National Tax Journal, vol. XXXV, 1982, pp. 205-214)

CUNHA, PAULO DE PITTA E

- A reforma fiscal (Lisboa, Publicações D. Quixote, 1989)

DERUEL, FRANÇOIS

- Finance Publique - Droit fiscal (Mémentos dalloz, Septième Edicion, Paris, 1989)

ESTUDOS ECONÓMICOS DA OCDE - Portugal 1990/1991

- Reforma Fiscal - Menores Distorções e Maior Equidade (Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Separata do Boletim Ciência e Técnica Fiscal, nº 361 Janeiro/Março de 1991)

FERGUSON,

Microeconomia (Rio de Janeiro, 2ª edição, Forense - Universitária, 1978)

FERREIRA, ROGÉRIO FERNANDES

- O Sistema Fiscal Português e a Reforma Fiscal (Texto Editora, 1989)

FICHER, RONALD C.

- State and Local Public Finance (Scot, Foresman and Company, Glenview, Illinois London)

Franco, ANTÓNIO LUCINO DE SOUSA

- Finanças Públicas e Direito Financeiro (Coimbra, Almedina, 1987)

GARRETT, JOÃO RUIZ DE ALMEIDA

- Economia e Finanças Públicas (Universidade Portucalense, policopiado, Porto, 1989)

MARQUES, CARLOS ALBERTO

- A Evolução do Conceito de Justiça na Repartição dos Impostos (Lisboa, Boletim da Direcção Geral de Contribuições e Impostos, nº 36, Dezembro de 1961, pp. 1393-1410)

MUSGRAVE, RICHARD A. e MUSGRAVE, PEGGY B.

- Public Finance in theory and pratice (McGraw-Hill, Co. 1984)

PORTO, MANUEL CARLOS LOPES

A Integração na CEE e a Reforma do Sistema Fiscal Português (Coimbra, 1985, Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra - «Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Arruda Ferrer Correia» - 1984)

RIBEIRO, JOAQUIM JOSÉ TEIXEIRA

- Lições de Finanças Públicas (Coimbra, 3ª edição, Coimbra Editora, Lda., 1989)

- A Reforma Fiscal (Coimbra, Coimbra Editora, Ldª, 1989)

SANCHES, J.L.SALDANHA

- A segurança jurídica no Estado social de Direito (Lisboa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 140, 1985)

- Princípios estruturantes da reforma fiscal (Lisboa, Edifisco, Lda., 1991)

SOUZA, MARNOCO

- Tratado de Ciência das Finanças, vol.I (Coimbra, 1916)

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRÁZ

- Finanças Públicas e Direito Financeiro (Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito, 1980)

- Princípios de Direito Fiscal - Volume I (Coimbra, 3ª edição, Livraria Almedina, 1985)

- Manual de Direito Fiscal I (Lisboa,1981)

Índice

ÍNDICE

Introdução

1. Generalidades 2

I

O princípio do benefício

2. O financiamento das despesas públicas 5
3. Impostos e taxas: termos da distinção 9
3.1. A distinção 9
3.2. A *indivisibilidade* e a *consolidação* 10
a) O problema 10
b) A indivisibilidade 10
c) A não emulatividade 11
d) A consolidação 11
e) Consequências económico-financeiras 12
3.3. Consequências: critérios de financiamento 13
3.4. Consequências: princípios de tributação 14
4. A questão do *benefício* ou da *equivalência* 15
4.1. O problema 15
4.2. De ADAM SMITH ao abandono do principio 16
4.3. O moderno entendimento de *justiça tributária* 17

II

Os Impostos como Instrumentos de política

5. Fins extrafiscais dos impostos 21
5.1. O problema 21
5.2. Objectivos económicos e extrafiscais 21
6. Impostos e proteccionismo 23

6.1. Os impostos alfandegários e a protecção industrial 23
α) A utilização instrumental do imposto 23
ß) A remoção da utilização instrumental do imposto 23
7. Objectivos socio-económicos. Restabalecimento do equilíbrio entre a oferta e a procura 25
8. Função redistributiva 26

III

Capacidade de pagar e *igualdade de sacrifício*

9. O aspecto económico 29
10. Sistemas de tributação 31
11. Tributação proporcional *versus* progressiva 34
12. A teoria da utilidade marginal do rendimento 36
13. Conclusão 38

IV

O princípio da justiça e o sistema fiscal português

14. Antes da reforma de 1989 40
15. Depois da reforma 43
Principal bibliografia consultada 47
Índice 51