



Fernando António Portela Rocha de Andrade

BENEFÍCIOS FISCAIS

A CONSIDERAÇÃO DA DESPESA DO CONTRIBUINTE NA TRIBUTAÇÃO PESSOAL DO RENDIMENTO

Tese de Doutoramento em Direito, na especialidade de Ciências Jurídico-Económicas, orientada pelo Professor Doutor Manuel Carlos Lopes Porto e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

2014



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

Fernando Rocha Andrade

Benefícios Fiscais

A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal
do rendimento

Tese de Doutoramento em Direito, na especialidade de
Ciências Jurídico-Económicas, orientada pelo Professor
Doutor Manuel Carlos Lopes Porto e apresentada à
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Agosto de 2014

Resumo

Benefícios Fiscais

A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento

O presente trabalho, tese de doutoramento de Direito, na especialidade de Ciências Jurídico-Económicas, é uma tentativa de compreensão do fenómeno dos benefícios fiscais, no domínio da tributação do rendimento pessoal enquanto fenómeno de política fiscal, considerando apenas aqueles desagravamentos fiscais que resultam da utilização do rendimento, ou seja, de despesas do contribuinte.

A abordagem ao problema parte da consideração da história do pensamento económico e fiscal e da história da tributação do rendimento como chave para a compreensão do processo de generalização da presença de benefícios fiscais nos impostos sobre o rendimento. Assim, após uma tentativa de definição do conceito de benefício fiscal e de benefício fiscal à despesa, analisam-se três momentos marcantes: o pensamento sobre imposto dos séculos XVII e XVIII; o processo de criação e consolidação do *Income Tax* britânico; e o desenvolvimento do *Federal Income Tax* norte-americano, simultaneamente como imposto caracterizado pela maior profusão de benefícios fiscais e pelo maior processo de reforma destinado a eliminá-los.

Seguidamente caracteriza-se o sistema português de tributação do rendimento pessoal, nas vertentes conexas com os benefícios fiscais, analisa-se o processo que conduziu ao actual elenco de benefícios fiscais no IRS, tenta-se uma sistematização dos mesmos e pondera-se tratamento desejável do desagravamentos fiscais justificados por considerações de capacidade contributiva. Na avaliação dos benefícios fiscais à despesa esboçam-se os parâmetros necessários à avaliação dos benefícios fiscais e tenta-se extrair dos estudos especializados os efeitos tendenciais dos benefícios fiscais sobre vários indicadores relevantes.

Palavras-Chave:

Tributação do Rendimento; Benefício Fiscal; Despesa Fiscal

Abstract

Tax Incentives

Taxpayer's expenses and tax relief in personal income taxation

In this doctoral thesis in Law we try to understand tax incentives as an aspect of tax policy. The object is limited to personal income taxation, and to mechanisms of tax relief that are tied to the use of income, that is, to the taxpayer's expenses.

The problem is approached from an historical perspective, considering the history of economic thought and the history of taxation. Both are keys to the understanding of the process by which tax incentives became widely spread through most systems of income taxation. We start with an attempt at a definition of tax incentive (“benefício fiscal”) from the point of view of the Portuguese legal system, and then we analyse three defining moments: XVII and XVIII century economic thought; the creation and development of the British *Income Tax*; and the American *Federal Income Tax*, being both the tax with the highest degree of tax incentive presence and the subject of the most important effort of their elimination through tax reform.

We then consider the Portuguese system of personal income taxation and tax incentives and its evolution, and present a systematic analysis of the system in its current form. We sketch a framework for the evaluation of tax incentives and review the literature in order to identify general tendencies in the effects of tax incentives on several relevant variables. General policy approaches are also evaluated, regarding the proper legal design for tax expenditures that are justified on the ground of diminished ability to pay.

Keywords:

Taxation of Income; Tax Incentives; Tax Expenditure

Índice

Nota sobre o método	9
Introdução	13
Capítulo preliminar – Um mundo sem imposto de rendimento	49
Capítulo 1 A ciência económica nascente e a tributação do rendimento pessoal	67
1.1. Temas comuns: tributação do excedente e princípio de distribuição do imposto; William Petty	
1.2. Antecedentes dos fisiocratas: Vauban e o imposto único sobre o rendimento bruto; Locke e a terra como incidência última de todo o imposto	
1.3. O <i>Impôt Unique</i> dos fisiocratas	
1.4. Montesquieu, Rousseau e a defesa em França da tributação progressiva do consumo	
1.5. A defesa da tributação indirecta por Hume e Steuart	
1.6. Verri e von Justi: formulação continental dos princípios de uma tributação ideal	
1.7. Adam Smith	
1.8. Síntese	
Capítulo 2 O “imposto que bateu Napoleão” e a “tributação exclusivamente para receita”	131
2.1. O <i>Income Tax</i> de William Pitt	
2.2. A Escola Clássica contra a tributação do rendimento	
2.3. John Stuart Mill	
2.4. O debate posterior à revogação do <i>Income Tax</i>	
2.5. Reintrodução do <i>Income Tax</i>	
2.6. A questão da discriminação dos rendimentos	
2.7. Um benefício fiscal à despesa para melhor corresponder à capacidade contributiva	
2.8. Síntese	

Capítulo 3	Rendimento e despesa fiscal no <i>Federal Income Tax</i>	193
3.1.	A criação do Federal Income Tax	
3.2.	De “só os ricos pagarão” até “imposto de massas”	
3.3.	Brechas no imposto de rendimento	
3.4.	A ideia de tributação pelo rendimento-acrécimo	
3.5.	Os desagravamentos como despesa fiscal	
3.6.	<i>Tax Reform</i>	
Capítulo 4	Benefícios Fiscais na tributação portuguesa do rendimento	253
4.1.	Antes do IRS: o sistema misto de tributação do rendimento	
4.2.	A tributação do rendimento no sistema da reforma do 1988	
4.3.	Os benefícios fiscais no IRS	
4.4.	As deduções pessoalizantes	
Capítulo 5	Efeitos económicos da despesa fiscal	327
5.1.	Os problemas de um modelo de avaliação de benefícios fiscais	
5.2.	Efeitos de distorção	
5.3.	Complexidade, incentivos e custos de administração e de cumprimento	
5.4.	Incentivos fiscais e benefícios intramarginais	
5.5.	Efeitos distributivos	
5.6.	Considerações particulares	
Conclusões		363
Bibliografia Citada		371

Índice de Quadros e Gráficos

Gráfico 1: <i>Federal Income Tax</i> , Taxa marginal mais elevada 1913-84	214
Gráfico 2: <i>Federal Income Tax</i> , Limiar de isenção, valores nominais e a preços constantes de 1913	218
Quadro 1: Distribuição do IRS declarado por categorias de rendimento	
Gráfico 3: IRS, Taxas Médias de Tributação Rendimentos de trabalho dependente e de pensões	
Quadro 2: IRS Criação e revogação de benefícios fiscais, 2000-2014	317
Quadro 3: IRS Despesa Fiscal em IRS, Benefícios Fiscais	318
Quadro 4: IRS Despesa Fiscal , outras deduções	318

Lista de siglas e abreviaturas

CA	Contribuição Autárquica
CDRF	Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal
CES	Contribuição Extraordinária de Solidariedade
CIRS	Código do Imposto de Rendimento das Pessoas Singulares
CPH	Conta Poupança Habitação
CRP	Constituição da República Portuguesa
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRS	Imposto de Rendimento das Pessoas Singulares
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LGT	Lei Geral Tributária
OE	Orçamento de Estado
PPA	Plano de Poupança em Acções
PPR	Plano de Poupança Reforma
PPR-E	Plano de Poupança Reforma e Educação
TRA	Tax Reform Act

Nota sobre o método

A presente tese aborda um tema de Direito Fiscal num doutoramento em Direito na especialidade de ciências jurídico-económicas, escolha que ainda há poucas décadas seria a sua inserção sistemática natural e hoje poderá parecer a alguns uma contradição nos termos. Na nossa perspectiva, faz sentido colocar os problemas do Direito Fiscal no seio de uma análise de Finanças Públicas, ela própria uma disciplina cuja totalidade envolve, como ensinava Aníbal ALMEIDA (1991:75), os elementos económico, jurídico, político e contabilístico como “elementos de consistência”, justificando a investigação neste domínio também por juristas, como é o caso do autor. Rejeita-se assim que a única via de investigação seja a da separação entre os problemas jurídicos que seriam tratados no Direito Fiscal (este autonomizado ou não do mais abrangente Direito Financeiro) e os problemas económicos que seriam tratados pela Fiscalidade no âmbito de umas Finanças Públicas na acepção que a expressão correspondente de *Public Finance* geralmente tem na tradição anglo-saxónica.

Procura-se assim como *virtude* desta investigação o enriquecimento da problematização jurídica com a análise económica, e da problematização económica com a análise jurídica – tentando evitar-se o *defeito* de ser superficial em ambos os domínios.

Embora o título da tese corresponda em parte ao de um diploma legal central na legislação fiscal portuguesa, o leitor que aborde esta obra na perspectiva de conhecer uma análise aprofundada das correspondentes questões de direito positivo ficará certamente desiludido. O objecto do trabalho é antes abordado do ponto de vista da política fiscal: compreender as opções do legislador fiscal, fazer um juízo sobre as consequências das mesmas e contribuir para a sua melhoria, percorrendo assim os três domínios recortados por François Perroux – Teoria, Doutrina e Política – sem excessiva preocupação de os separar totalmente, se é que tal separação é de todo possível.

A abordagem da presente investigação é também, assumimo-lo sem complexos, uma abordagem histórica. Uma das nossas hipóteses centrais de trabalho é que a compreensão do benefício fiscal se atinge a partir da compreensão da história – tanto a história do imposto como a história do pensamento económico e do pensamento fiscal. A lei fiscal e o respectivo tratamento científico são, tanto ou mais do que acontece em outros ramos do direito ou da economia, produtos de uma sedimentação de conceitos e soluções legislativas que são “elas e as suas circunstâncias”. Para nós, a componente histórica do trabalho não é assim a “parte histórica” de uma tese, incluída como introdução erudita a um trabalho, mas uma componente central do desenvolvimento do raciocínio.

O pensamento dos autores coevos é fundamental para essa compreensão do desenvolvimento do imposto. Procurámos, tanto quanto possível, fazer a análise desse pensamento a partir dos textos originais. Esta intenção é limitada pelos nossos conhecimentos linguísticos, que determinam o uso preferencial, além da língua materna, de textos em francês e inglês e a impossibilidade de consulta de originais em língua alemã.

A referência de obras mais antigas coloca um conhecido problema no método de citação autor/data que se adopta. A melhor solução, para uma investigação como a presente, não é a consulta das obras nas suas edições originais, sobretudo quando se trata de obras anteriores ao Século XX. Embora os esforços de digitalização desses livros os tornem hoje muito acessíveis, esta é uma solução de recurso em relação à utilização de edições críticas modernas. O uso destas leva contudo, por vezes, ao aparecimento de citações como “David Ricardo (1951)” ou “Adam Smith (1976)”, que nos parecem contrárias ao espírito deste método de citação. Assim, as referências no texto serão sempre feitas com base no ano original de publicação do texto citado, remetendo-se para a bibliografia a identificação da edição utilizada e do respectivo ano de publicação. Algumas destas edições de referência, como a edição de P. Sraffa das obras completas de David Ricardo, ou a *Glawgow Edition* de Campbell e Skinner das obras de Adam Smith, são por sua vez utilizadas nas suas versões electrónicas; as duas edições (a edição electrónica e a edição em papel que lhe serve de base) são identificadas na bibliografia.

Em contrapartida, para as questões meramente factuais relativas à história de impostos estrangeiros, pensamos poder dispensar o uso de fontes originais (nomeadamente os respectivos registos oficiais) quanto ao *quê, como e quando*. No início dos capítulos 2 e 3 são referidas em nota as obras nas quais são colhidos esses elementos factuais, dispensando-se a fastidiosa enumeração das referências individualizadas para cada um deles.

Além dos autores cujo pensamento é analisado, encontramos no texto também os actores do drama que se desenrola. Relativamente à história fiscal de países estrangeiros, coloca-se-nos o problema de as figuras relevantes dessa história não serem necessariamente familiares ao leitor português. Assim sendo, optámos por, numa breve nota, fazer a sua muito sumária apresentação. Seria contudo absurdo supor que há utilidade em informar o leitor sobre quem foram Napoleão ou Franklin Roosevelt. Assumindo as possibilidades de incoerência, são omitidas notas relativas às figuras mais destacadas.

Todas as citações são feitas em língua portuguesa e, salvo quando é usada uma obra em versão traduzida, são da nossa responsabilidade. Fazemos excepções pontuais, quando necessário, para preservar a força ou o sabor de uma expressão na sua língua original.

Numa área tão sujeita a alterações frequentes como é a da fiscalidade, qualquer texto tem que ser referido ao momento em que foi escrito, podendo a mudança do contexto fazê-lo perder actualidade. No caso do presente trabalho, o *Anteprojecto da Reforma do IRS* de 2014 foi tornado público a poucas semanas da conclusão da redacção e, embora tenha ainda sido possível considerar o seu conteúdo, o tempo disponível poderá não ter possibilitado a reflexão aprofundada que esse documento merece. Quanto à concretização (ou não) desse anteprojecto pela Proposta de Lei de Orçamento de Estado para 2015, tornada pública já na fase em que se procedia apenas a correcções formais no presente texto e a poucos dias da entrega da versão final, não pôde naturalmente ser tida em conta.

Finalmente, esclareça-se que o texto é escrito em conformidade com a versão da língua portuguesa que aprendemos a escrever.

Introdução

*Now that which angers men most, is
to be taxed above their neighbours
William Petty*

Quem tenha aberto os jornais a 1 de Julho de 2014 poderá ter deparado com esta curiosa notícia: “Pão com chouriço já paga IVA mais baixo”.¹

Investigando um pouco mais, verificamos que se trata não só do pão com chouriço mas também “com nozes, passas ou torresmos locais”. Na origem desta importante medida fiscal estaria, aparentemente, uma decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira reclassificando “o pão fabricado com produtos locais, como o chouriço dos fumeiros de Lamego ou nozes da região centro”, como “pão especial” sujeito à taxa reduzida de IVA.

Razões de satisfação, portanto, para os consumidores que tenham preferência pela introdução de nozes e chouriço no pão (desde que, aparentemente, não se trate de chouriço argentino ou nozes do Irão); razões de satisfação também para a indústria panificadora, que considera que “É uma medida positiva, como qualquer medida de abaixamento de impostos”. Razões de esperança, talvez, para quem prefira o seu pão confeccionado com toucinho ou amêndoas, pois certamente a administração fiscal não deixará de, mais tarde ou mais cedo, corrigir tão patente discriminação. Incompreensão para o investigador da matéria fiscal, que fica sem

¹ *Jornal de Notícias*, edição electrónica de 01.07.2014, acedido em 02.07.2014 em http://www.jn.pt/PaginaInicial/Economia/Interior.aspx?content_id=4002535

perceber por que razão a tributação há-de assim discriminar os consumos, ou por que razão a linha divisória entre os bens de primeira necessidade e os supérfluos passa pelo meio do balcão da padaria.

A ideia para o tema desta investigação surgiu-nos durante a última aula do Professor Xavier de Basto, *Tópicos para uma reforma fiscal impossível*. Nessa aula,² o professor convidava os seus ouvintes a reflectirem sobre os diversos regimes especiais da legislação fiscal portuguesa que geralmente designamos como “benefícios fiscais”. Todos eles podem ser vistos como agravamentos fiscais, bastando para tal o exercício mental de vermos o regime especial como regra e o regime regra como a excepção: dizer que os contribuintes abrangidos pelo regime especial são tratados mais favoravelmente pelo sistema fiscal é equivalente a dizer que os não abrangidos pagam mais impostos. Talvez se estes regimes fossem apresentados como agravamentos fiscais sobre os não abrangidos a sua aceitação pública não fosse a mesma.

Temos assim um sistema fiscal com múltiplos regimes especiais que potencialmente criam todo o tipo de problemas: podem ser injustos, enquanto desvios ao princípio da igualdade; complicam o sistema fiscal, aumentando quer as possibilidades de evasão e fraude, quer os custos de aplicação e cumprimento dos impostos; e, finalmente, reduzem a neutralidade do sistema, aumentando o encargo excedente do imposto.

Apesar de poucos aspectos dos sistemas fiscais merecerem, na literatura especializada, reprovação mais generalizada, estes regimes especiais parecem dotados de grande capacidade de sobrevivência e multiplicação. Parte da explicação estará certamente na forma como são apresentados, enquanto benefícios para alguém - e não, como também seria correcto, como agravamento fiscal para os não abrangidos. Podem também ser apresentados como reduções de impostos – sempre populares – em vez de mais polémicos (mas porventura equivalentes) aumentos de despesa. Uma vez criados, geram uma “clientela” que os defende, e que não é necessariamente constituída apenas pelos respectivos destinatários. Finalmente, pelas

2 Texto reproduzido em Xavier de BASTO (2004).

características próprias do sistema fiscal, são capazes de crescer sem ser preciso que ninguém os defenda.

Entre a escolha deste tema e o momento da conclusão da investigação, a recessão e a crise da dívida pública parecem ter alargado, neste campo e em outros, os limites do possível. Parte da “Reforma Fiscal Impossível” foi concretizada – é certo que num contexto de “enorme aumento de impostos” e não num processo em que a neutralidade financeira da reforma, com redução simultânea das taxas de imposto, fosse objectivo considerado.

Entendemos que este processo de compressão ou desaparecimento dos benefícios fiscais não retira actualidade ou importância à presente investigação. As alterações da legislação fiscal, no mundo contemporâneo, não têm a perenidade como característica principal e é provável (e desejável) que a prazo se ponha a questão redução da carga fiscal, sendo uma das alternativas a da reposição desses benefícios fiscais. O problema de política fiscal a que esta investigação se dirige – que justificação existe para os benefícios fiscais num imposto único sobre o rendimento pessoal – mantém-se.

i - Aproximação ao tema: Igualdade fiscal, imposto único sobre o rendimento e discriminação na utilização do rendimento

Igualdade de quê?

O nosso ponto de partida é, portanto, a existência de desvios ao tratamento igualitário dos contribuintes. A importância da igualdade no domínio específico dos impostos foi mais bem expressa na nossa língua pelo Padre António Vieira, num sermão proferido em 1642, na véspera da reunião das Cortes:

“O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos.

Não há tributo mais pesado do que a morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa, porque é tributo de todos. Se uns homens morressem e outros não, quem levaria em paciência esta rigorosa pensão da imortalidade? Mas a mesma razão que a estende, a facilita; e porque não há privilegiados, não há queixosos.”³

Esta ideia tão simples – tratamento igual de todos – oculta um problema profundo. Como alerta Amartya Sen em *Inequality Reexamined*,⁴ todas as teorias sociais pretendem sempre igualdade de alguma coisa. A questão decisiva é a de saber “igualdade de quê?”, porque igualdade em termos de uma variável escolhida pode determinar desigualdades em termos de outras variáveis que sejam secundarizadas. A escolha da “variável focal”, na expressão do mesmo autor, ou seja, a escolha de qual o parâmetro perante o qual aferimos se o imposto trata de forma igual os contribuintes, é a questão decisiva.⁵

Na verdade, toda a situação de dois contribuintes é necessariamente diferente, na medida em que dois recortes da realidade são também necessariamente diferentes. Como escreve Gustav Radbruch, “a igualdade não é um facto que nos seja dado. Nem os homens nem as coisas são iguais entre si. Pelo contrário, são sempre tão desiguais «como um ovo com relação a outro ovo». A igualdade é sempre uma abstracção, sob um certo ponto de vista”.⁶ Constatar o tratamento igualitário de situações iguais ou o tratamento diferenciado de situações diferentes pressupõe um critério material que seja considerado adequado - duas situações “só se tornam iguais pela intervenção de um critério que para o efeito se tenha por relevante”.⁷

3 VIEIRA (1642:106). Estava em causa a defesa da aplicação da “décima militar” a todos os portugueses, incluindo aqueles tradicionalmente isentos de tributação pessoal, ou seja, os membros do clero e da nobreza. Invocando o trecho do Sermão da Montanha que refere que Deus “faz nascer o Sol sobre bons e maus e faz chover sobre justos e injustos” (Mateus, 5:45), o Padre António Vieira conclui que a igualdade na aplicação das leis deve sobrepor-se a qualidades e merecimentos pessoais: “Imitem as resoluções políticas o governo natural do Criador” (VIEIRA, *ibidem*).

4 SEN (1992).

5 Num plano formal, a igualdade fiscal expressa-se numa dimensão de generalidade - todos estão sujeitos ao pagamento do imposto - e numa dimensão de uniformidade - o mesmo critério de repartição deve ser aplicado a todos (cfr., por exemplo, Sousa FRANCO, 1998:II:180-1). Contudo, um imposto que fosse repartido por todos em função do seu peso cumpriria estes requisitos sem que, provavelmente, alguém admitisse estarmos perante a realização de igualdade fiscal porque peso não é um candidato idóneo a critério de diferenciação na repartição dos impostos.

6 RADBRUCH (1932:90).

7 VASQUES (2008:41).

Se a igualdade tributária é um pilar fundamental da nossa investigação, a resposta à pergunta “igualdade de quê?” não é o objecto da mesma. Tomamos como ponto de partida que existe um consenso relativamente antigo e alargado no sentido de considerar como variável focal, no domínio da tributação do rendimento,⁸ a capacidade de cada um para pagar imposto, ou seja, a capacidade contributiva. No primeiro manual de Economia Política escrito na Faculdade de Direito de Coimbra, Adrião Forjaz de Sampaio sintetizava assim o princípio: “para que o imposto não seja arbitrário, é mister que assente em um facto indicativo de que o contribuinte está em circunstâncias de o poder satisfazer.”⁹

Este consenso em torno da capacidade contributiva, em alternativa ao critério concorrente normalmente designado por princípio do benefício ou da equivalência, constrói-se sobretudo quando se quebra a identificação entre riqueza e benefício, presente na maior parte dos autores dos séculos XVII e XVIII, de William Petty a Adam Smith. Se se identifica quem tem maior riqueza com quem extrai mais benefício da actuação do Estado, os dois princípios são quase indistinguíveis, tornando portanto a distinção irrelevante em termos de igualdade.¹⁰ Se, contudo, como faz John Stuart Mill, se inverte essa posição, então a aplicação do princípio do benefício conduziria a que:

“aqueles menos capazes de se ajudar ou defender a si próprios, sendo aqueles a quem a protecção do Estado é mais indispensável, deveriam

8 Em outros domínios da tributação o princípio da igualdade pode conduzir a outro critério de repartição: o princípio do benefício é por exemplo invocado para justificar a tributação do património imobiliário através de impostos locais; o princípio da capacidade contributiva pode sofrer uma diferente densificação, em virtude da função que cada tributo desempenha no sistema. Seguindo mais uma vez Sérgio VASQUES (2008:76) “a contextualidade que faz com que o princípio da igualdade possua um significado próprio no domínio do direito tributário faz também com que ele possua um significado diverso nos domínios menores em que o sistema tributário se decompõe”.

9 Forjaz de SAMPAIO (1852:91). O autor resolve também a questão de saber se é conforme à igualdade o imposto que seja estabelecido no mesmo montante para todos (ou seja, que assuma como critério de igualdade o facto simples de se tratar de pessoas): “pela falta do facto indicativo, a capitação é sempre arbitraria”.

10 Como certamente comenta Henry SIMONS (1938:4), na realidade do *Ancien Régime*, em que a despesa pública beneficiava maioritariamente classes cujos membros estavam pessoalmente isentos do pagamento de imposto, sustentar o princípio do benefício representava “um protesto contra uma óbvia injustiça”. Nos regimes liberais em que o imposto é universal, o mesmo princípio é usado para limitar a contribuição dos mais abastados para os encargos comuns e tem inversamente um elemento de “filosofia social reaccionária”.

pagar a maior proporção do respectivo preço: o inverso de uma verdadeira ideia de justiça distributiva, que consiste não em imitar mas em corrigir as desigualdades e erros da natureza” (MILL, 1871:II,II,§2).

A ideia de Mill antecipa a opinião, predominante nos dias de hoje, no sentido da existência de uma função redistributiva da actuação do Estado, função que inclui a política fiscal e é incompatível com uma tributação baseada no princípio do benefício. Este princípio enfrenta ainda insuperáveis dificuldades de aplicação prática quanto à determinação do benefício individual na ausência de mecanismos de revelação de preferências, como acontece no caso dos bens públicos em sentido estrito. O princípio do benefício tem o seu papel no sistema tributário, desde logo como critério de repartição de taxas e de contribuições especiais, mas também como fundamento de alguns impostos. No domínio da tributação do rendimento, contudo, o princípio do benefício poderá ter um lugar na legitimação do imposto – no sentido empregue na conhecida máxima de Oliver Wendell Holmes, “os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada” - mas não serve como critério de repartição.¹¹

A actual Constituição portuguesa não acolheu expressamente o princípio da capacidade contributiva como base da tributação, ao contrário aliás do que acontecia com a Constituição de 1933, cujo artigo 26º estabelecia para os cidadãos a obrigação de “contribuir, conforme os seus haveres, para os encargos públicos”. Parece-nos, contudo, que dificilmente a estrutura de impostos desenhada pela Constituição (nomeadamente a progressividade exigida ao imposto de rendimento pessoal, a tributação agravada dos consumos de luxo na tributação do consumo e a função de

11 Desde finais do Século XIX, e sobretudo desde a obra de K. WICKSELL (1896), o princípio do benefício é também utilizado nas Finanças Públicas no contexto do problema da determinação da provisão pública de bens e do seu financiamento. O imposto determinado pelo montante do benefício serviria como aproximação adequada à quantificação da procura de bens de provisão pública, concebida em termos de troca voluntária à semelhança de uma transacção de mercado. Usando a conhecida conceptualização de Richard MUSGRAVE (1959) de dividir as funções financeiras do Estado em afectação, distribuição e estabilização, podemos dizer que tal perspectiva se situa no *allocation branch* e não no *distribution branch*, ou seja, tem em vista sobretudo a determinação da afectação de recursos públicos supondo um pré-existente distribuição desejável do rendimento. Sobre o uso nestes termos do princípio do benefício veja-se, por todos, MUSGRAVE (1959:68-78), que inclui nesta corrente, além de Wicksell, nomes como o do também sueco Eric Lindahl ou dos italianos Maffeo Pantaleoni e de Viti de Marco.

redução de desigualdades da tributação de património) permite outra leitura para o significado do princípio da igualdade na sua vertente de igualdade tributária.¹²

O rendimento como índice da capacidade contributiva

Tomando a capacidade contributiva como variável focal, temos como corolários que o imposto de rendimento deve tratar de forma igual pessoas com a mesma capacidade contributiva e com um grau adequado de diferença pessoas com capacidades contributivas diferentes – corolários que têm, na literatura fiscal, merecido respectivamente as designações de igualdade horizontal e igualdade

¹² No sentido de que há uma consagração constitucional implícita do princípio da capacidade contributiva, cfr. nomeadamente Nuno Sá GOMES (1996:29-30) e Casalta NABAIS (2012:151ss). Para este último autor, a não necessidade de consagração expressa do princípio da capacidade contributiva resulta da compreensão do princípio constitucional da igualdade como igualdade material que, na sua dimensão de igualdade fiscal, necessariamente inclui a adesão ao princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, também J. R. CATARINO (2008:377ss). Xavier de BASTO (2009:273-4) refere em sentido contrário que a não consagração expressa do princípio da capacidade contributiva na Constituição é significativa de uma opção por ter antes como finalidade primária do sistema fiscal a correcção da distribuição do rendimento e da riqueza, referindo a sua “dificuldade em descobrir um tal princípio de capacidade contributiva” na norma constitucional que consagra o princípio da igualdade. Admitindo que efectivamente a redução das desigualdades parece ter ocupado na Constituição o papel de princípio director da repartição da carga fiscal (ou, como escreve João Sérgio RIBEIRO, 2004:432, que há uma “instrumentalização do sistema fiscal com vista à redistribuição”), parece-nos que no caso do imposto de rendimento a conjugação da finalidade de redução de desigualdades com o princípio da igualdade equivale a uma consagração do princípio da capacidade contributiva na tributação do rendimento pessoal. Na verdade, assumindo que a capacidade contributiva é medida pelo rendimento, não nos parece difícil extrair a conclusão de que a Constituição impõe a adesão ao princípio da capacidade contributiva, na vertente de tributação igual de rendimento (ou capacidade contributiva) igual – igualdade na dimensão de igualdade horizontal– e de tributação mais pesada de rendimento (ou capacidade contributiva) mais elevado – consequência não só da finalidade de redução das desigualdades mas também da expressa consagração, no artigo 104º, do imposto como “progressivo”. O texto constitucional proibirá assim tratamentos discriminatórios dos titulares de iguais rendimentos, ainda que tal solução pudesse ser sustentada com base na finalidade de redução das desigualdades dos rendimentos e riqueza. É certo que, face às opções de política tributária que são feitas no nosso IRS, não podemos responder afirmativamente à questão que põe Xavier de Basto - será que a Constituição proíbe opções tributárias que se afastem do princípio da capacidade contributiva? - mas no caso do imposto de rendimento essas opções afastam-se também, como veremos (*infra*, 4.2) dos princípios que têm consagração expressa, pelo que o afastamento entre as características legais do imposto e o seu desenho constitucional não parecem resultar do facto de alguns princípios terem consagração implícita e não expressa mas antes do carácter cada vez mais acentuado de “letra morta” que têm as normas constitucionais estruturantes do sistema fiscal.

vertical.

A segunda das dimensões da igualdade não é um verdadeiro critério no sentido atrás referido, já que não nos diz a medida desse tratamento diferente. A questão é normalmente respondida através das expressões proporcionalidade, progressividade ou regressividade. O imposto será proporcional, progressivo ou regressivo consoante, perante pessoas de capacidade contributiva diferente, retirar a cada uma idêntica proporção, maior proporção ou menor proporção dessa capacidade, ou seja, se a taxa média efectiva da tributação for constante, crescente ou decrescente.

Tanto uma tributação proporcional como uma tributação progressiva parecem compatíveis com o princípio da capacidade contributiva, do qual não se extrai portanto uma solução da questão.¹³ É contudo ideia comum desde o princípio do século XX que o imposto de rendimentos deve ser progressivo, e essa é também uma exigência feita pela nossa Constituição ao imposto de rendimento, assim se resolvendo a questão do sentido orientador dessa igualdade vertical.¹⁴

A dimensão da igualdade como igualdade horizontal - tratar de forma igual pessoas com a mesma capacidade contributiva - não nos levanta uma questão de sentido, mas também não esclarece plenamente a questão do critério. Mesmo que se entenda o princípio da igualdade horizontal na sua dimensão mínima de proibição das discriminações arbitrárias, é difícil responder à questão do que se entende por arbitrário e, portanto, criador de desigualdade, sem um critério material para essa igualdade. Se o nosso ponto de partida para aferição da igualdade de tratamento - a variável focal - é a noção de capacidade contributiva, é conveniente esclarecer em que consiste (ou como se mede) essa capacidade de pagar.

Aqui o consenso anteriormente referido começa a vacilar: quando é que duas

13 Neste sentido, Sérgio VASQUES (2005:31). Considerando mesmo que o princípio da capacidade contributiva aponta para que a tributação varie na medida da variação capacidade contributiva, ou seja, para uma tributação proporcional, resultando a tributação progressiva de uma finalidade exterior a este princípio, veja-se Casalta NABAIS (1998:493ss) e João Ricardo CATARINO (2008:423ss).

14 A opção pelo imposto progressivo não resolve naturalmente a questão do grau de progressividade (ao contrário da tributação proporcional, em que a medida resulta da própria *proporção*). Que os fundamentos da da progressividade do imposto não contêm em si um critério que permita determinar a sua medida desejável e sobretudo um limite à progressividade é crítica comum entre os adversários da tributação progressiva, de John Ramsay McCulloch (cfr. *infra*, 2.4.2) a Friedrich HAYEK (1960:306ss, esp. p. 313).

peças têm a mesma capacidade de pagar? Aparecem-nos como candidatos a preencher este critério o rendimento, o património e o consumo.¹⁵

Embora possa ser usado como índice da capacidade contributiva em alguns impostos especiais, o património não é geralmente usado como base tributária pela razão exposta com exemplar clareza por Teixeira RIBEIRO (1997:264): “o Estado exige impostos todos os anos; ora, uma economia só pode suportar um encargo anual se esse encargo for satisfeito com recursos que anualmente se renovem”. Mesmo os impostos geralmente designados como impostos sobre o património são normalmente impostos que podem ser pagos com o rendimento anualmente imputável a esse património, e são assim verdadeiramente formas de tributação agravada do rendimento de certos activos, por isso designados como impostos de sobreposição.

Quanto ao uso da despesa de consumo como índice da capacidade contributiva, ele assenta na ideia de que a capacidade de pagar deve ser aferida, não pelo poder económico, ou seja, pela capacidade potencial de utilizar os recursos, mas pela sua efectiva utilização traduzida em despesa de consumo. A ideia de tributação pela despesa tem origens antigas – remonta pelo menos à obra de Thomas Hobbes¹⁶ - e, no Século XX, a sua mais famosa defesa é feita por Nicholas Kaldor no livro *An Expenditure Tax*.¹⁷

Segundo Kaldor, o rendimento é inadequado como base da tributação porque a capacidade de pagar não depende apenas do rendimento, mas também do património, e nenhuma definição de rendimento plausível pode medir a capacidade contributiva:

15 Do ponto de vista da teoria da tributação óptima, nenhum destes indicadores é a melhor solução na medida em que impostos que se dirijam a qualquer dos três têm necessariamente um efeito de distorção sobre o comportamento dos agentes económicos, que cria encargo excedente. A solução óptima seria o Estado dirigir-se a uma qualidade dos contribuintes que não esteja na disponibilidade destes alterar, porque assim sendo a tributação poderia ser neutral. Não colocamos esta opção em paralelo com as outras por nos parecer ainda válido o comentário feito há 30 anos por John WITTE (1985:48): a teoria da tributação óptima não produz um princípio geral convincente de tributação, e os seus modelos são simultaneamente demasiado complexos para a discussão realista de política fiscal e demasiado simples porque, para serem tratáveis, recorrem a simplificações extremas nos seus pressupostos.

16 Cfr. *infra*, 1.1.

17 KALDOR (1955). Uma das mais famosas propostas de adopção da despesa de consumo como base tributária, no seio de um imposto pessoal e progressivo, é a que é feita no chamado *Relatório Meade* sobre a reforma da tributação no Reino Unido (INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, 1978:30-45).

“acréscimos de várias fontes não podem ser reduzidos a uma unidade comum de poder de compra por nenhum critério objectivo.” Não é possível medir globalmente o acréscimo periódico do poder económico de um indivíduo, ou seja, da sua capacidade potencial para determinar a utilização, em proveito próprio, dos recursos escassos da comunidade – mas é possível medir a utilização que é efectivamente feita desses recursos escassos. Cada indivíduo tem que fazer a conversão da sua capacidade potencial e capacidade efectiva de utilizar recursos ao decidir o montante da sua despesa, e “um imposto baseado na despesa efectiva avalia a capacidade de gastar de cada indivíduo pelo mesmo padrão que ele aplica a si mesmo.”¹⁸

A este argumento que podemos classificar de praticabilidade, Kaldor acrescenta um argumento de justiça, de raiz Hobbesiana:

“Com base de Despesa, as pessoas seriam tributadas de acordo com o que retiram do fundo comum, e não de acordo com o que nele colocam. (...) É só através da despesa, e não pelo ganho ou pela poupança, que um indivíduo impõe um encargo ao resto da comunidade para atingir os seus próprios fins” (KALDOR, 1955:53).

Ainda que John Rawls tenha também defendido um imposto sobre a despesa, segundo o modelo de Kaldor, como forma mais justa de conseguir recursos para a provisão de bens públicos,¹⁹ os argumentos de eficiência económica (não distorção das decisões de consumo e poupança) tendem hoje a sobrepor-se aos de justiça na defesa desta posição. A substituição da tributação do rendimento por um imposto que

18 KALDOR (1955:47).

19 O argumento de Rawls é, tal como o de Kaldor, decalcado do de Hobbes: “face aos preceitos de senso comum sobre a justiça, tal solução é preferível a qualquer imposto sobre o rendimento, dado que a sua incidência é em função da parte que se retira da quantidade comum de bens e não da contribuição de cada um para esses bens” (RAWLS, 1971:223-4). Há contudo que realçar que, se Rawls defende um imposto proporcional sobre a despesa como forma primária de obtenção de receita (admitindo que o imposto proporcional pode ser mais eficiente do que o progressivo), tal imposto deve coexistir com impostos que tenham antes como finalidade “continuamente corrigir a distribuição de riqueza e prevenir as concentrações de poder.” Para esta outra finalidade, que poderíamos caracterizar como extrafiscal, Rawls defende (na esteira de J. S. Mill) que o melhor meio é a tributação progressiva das sucessões e doações, mas admite também a tributação progressiva do rendimento. Esta posição (tributação proporcional da despesa, tributação progressiva das heranças e eventual tributação progressiva do rendimento com a finalidade extrafiscal de corrigir as concentrações de poder) é reafirmada em *Justice as Fairness* (Rawls2001:160-162) com um maior ênfase em que a tributação da despesa deve apenas abranger a despesa que se situe acima de um “mínimo social” de rendimento, em atenção ao princípio da diferença ou *maximin*. Veja-se CATARINO (2008:247ss) sobre o pensamento de Rawls na sua projecção sobre a teoria tributária.

tenha o consumo como base tributária está no cerne de um conjunto de propostas de reforma fiscal, seja por tributação indirecta, seja por tributação directa e pessoal em que no rendimento tributável não é incluída a poupança líquida.²⁰

A questão de saber se o rendimento consumido deve ou não ser, em vez do rendimento global, o critério de igualdade do imposto, seria só por si um tema para uma desenvolvida investigação, diferente daquela a que nos propusemos. A nossa opção por usar rendimento como critério da igualdade, tomada tanto por razões de convicção como por razões práticas, ficará portanto sem justificação desenvolvida.

A nossa razão de fundo é a ideia de que quem defende a tributação do consumo está, no fundo, a afastar-se do princípio da capacidade de pagar, ainda que por razões atendíveis (como o tratamento justo do agente económico que poupa, ou a necessidade de incentivar a poupança pelos seus efeitos positivos para a economia em geral). Capacidade, poder ou faculdade dependem da utilização *potencial* da riqueza e não da utilização efectiva – o avaro suporta uma diminuição do seu conforto mas não do seu poder económico. Acresce que a tributação do rendimento consumido afasta o modelo de tributação da progressividade, pela tendência de concentração da poupança nos escalões superiores de rendimento e tendo em conta a perda de favor da tributação da transmissão do património por herança.²¹

A razão prática é que fazemos o nosso estudo num país que aplica um imposto que, pelo menos teoricamente, se dirige à totalidade do rendimento, numa ordem constitucional que impõe a existência de um imposto com essas características – o estudo das opções de política fiscal *no seio da tributação que temos* pode assim fazer-se independentemente da questão da substituição de impostos com estas

20 Sobre estas propostas de reforma ver *infra*, 5.6.2.

21 O chamado “modelo de ciclo de vida” (*life cycle model*) sustenta que a proporção do rendimento poupando segue um padrão regular com o ciclo de vida dos indivíduos, com a concentração da poupança nas primeiras décadas de vida e poupança negativa nas últimas. Se este modelo descrevesse correctamente a realidade, a tributação do rendimento consumido acabaria por incidir de forma semelhante sobre todos os contribuintes ao longo da sua vida. A realidade é que a importância da riqueza herdada na riqueza das sociedades, como foi recentemente posto em destaque por PIKETTY (2013), prova que o modelo de ciclo de vida não traduz a realidade, e que a poupança dos indivíduos, sobretudo nos escalões mais elevados, ultrapassa claramente o montante explicável pelo financiamento do consumo a realizar no período de fim de vida e só pode ser justificada pela presença de um motivo-herança no aforro.

características por outros impostos.

Assim, o princípio da igualdade horizontal, como o entendemos, pode ser agora mais bem formulado: em princípio, dois contribuintes com o mesmo rendimento devem pagar a mesma quantia de imposto.

Imposto único e progressivo sobre o rendimento global

À centralidade do rendimento na definição de capacidade contributiva corresponde, na generalidade dos sistemas fiscais modernos, a existência de um imposto de rendimento, cujo modelo clássico é o de imposto único e progressivo sobre o rendimento global, modelo que claramente inspira quer a norma constitucional que se refere à tributação do rendimento, quer o desenho do IRS. Cada uma daquelas características – único, progressivo, dirigido ao rendimento global – separa este modelo de alternativas possíveis de tributação do rendimento.²²

A ideia de imposto sobre o rendimento global (*comprehensive income tax*) decorre da noção material de rendimento subjacente ao imposto. Todavia, nos vários sistemas fiscais não há geralmente uma clara definição do que se entende por rendimento, definição que temos antes que ir buscar à ciência económica: este *comprehensive income* corresponde ao conceito económico de rendimento-acrécimo.

O conceito de rendimento-acrécimo foi formulado entre a última década do século XIX e os anos 30 do Século XX por George Schanz, R. Haig e Henri Simons. Este último autor definiu rendimento como “a soma algébrica de (1) o valor de mercado dos direitos exercidos no consumo e (2) a variação de valor do estoque de

22 Veja-se a tipologia de impostos sobre o rendimento apresentada pela OCDE (2006), analisada entre nós nomeadamente por Xavier de BASTO (2007 25ss). Esta tipologia não assenta num critério uniforme de distinção, mas em vários critérios que afastam os vários tipos de impostos do modelo clássico: os sistemas dual e semi-dual diferenciam-se por não serem um “imposto único”, já que aplicam taxas diferentes consoante a origem do rendimento; as várias modalidades do *flat tax* ou não são um imposto progressivo ou recorrem ao método de progressão por dedução (com uma taxa única proporcional) para atingir a progressividade; a *expenditure tax* resulta de uma diferente definição da base tributável.

direitos patrimoniais entre o princípio e o fim do período em questão”.²³

Esta noção de rendimento afasta quer a já referida ideia de tributação do rendimento consumido, quer o conceito de rendimento produto, que restringe o rendimento à remuneração dos factores de produção (e que era o conceito implícito no *Income Tax* britânico de 1799, primeiro imposto moderno sobre o rendimento).

O uso do conceito de rendimento-acrécimo pela teoria fiscal e das finanças públicas está relativamente generalizado e é consensual. Como escreve R. MUSGRAVE (1967:49) a escolha do rendimento como índice da capacidade de pagar é uma questão de “juízo de valor”, enquanto a escolha do rendimento acréscimo, uma vez feita a primeira escolha, é uma questão de “pensamento consistente”. Contudo, este conceito económico de rendimento não é utilizado integralmente como base de nenhum imposto de rendimento existente (ou passado).

Desde logo, é comum que importantes componentes do rendimento acréscimo - as aquisições a título gratuito, as mais valias e o rendimento imputado dos imóveis²⁴ - não sejam sujeitos a tributação no imposto de rendimento, ou o sejam só no momento da respectiva realização (como acontece geralmente com as mais-valias). Cada uma destas variantes do conceito de rendimento tributável determina diferentes respostas sobre quando é que duas pessoas têm a mesma capacidade contributiva.

Imposto *único* significa que o rendimento global do contribuinte, como quer que seja definido pelo sistema fiscal, é tributado através de um único imposto com um tratamento sintético desse rendimento, ou seja: com regras homogéneas de determinação da matéria colectável para os vários tipos de rendimento e aplicação de uma só taxa de tributação à matéria colectável no seu todo (ainda que essa taxa única de tributação resulte da aplicação de mais do que uma taxa formal, num processo de discriminação quantitativa dos rendimentos, como acontece num imposto

23 SIMONS (1938:50). Cfr. também *infra*, 3.4.

24 Rigorosamente, este conceito de rendimento imputado deveria abranger todo o rendimento derivado da fruição de bens de consumo duradouros. A usual restrição da tributação ao rendimento imputado dos imóveis é já feita em atenção à impraticabilidade de tributar a generalidade do rendimento imputado de bens móveis, em contraponto à relativa facilidade de determinar o valor, e portanto tributar, a utilização de casas para habitação.

progressivo com taxas graduadas).

O imposto único opõe-se assim à tributação cedular,²⁵ em que os vários tipos de rendimento são sujeitos a uma tributação separada; ao sistema misto, em que a tributação cedular é complementada com um imposto de sobreposição que considera o rendimento global; e ainda ao sistema dual (*dual-income tax*). Se os dois primeiros podem ser considerados sistemas ultrapassados, o sistema dual é pelo contrário uma criação relativamente recente, introduzido em países escandinavos na década de 90 do século XX, e um modelo para o qual parecem tender sistemas que teoricamente são de imposto único, como o nosso.²⁶ A ideia do sistema dual é restringir a consideração sintética do rendimento e a tributação progressiva aos rendimentos do factor trabalho, aplicando aos rendimentos do capital uma taxa homogénea proporcional.²⁷

Mesmo nos sistemas que adoptam como base o modelo de imposto único, dificilmente o imposto concreto se identifica com o tipo ideal. Rendimentos como aquisições por via sucessória ou as transmissões a título gratuito são geralmente sujeitas a um imposto separado. Da especificidade dos vários tipos de rendimento abrangidos pelo imposto resulta a necessidade de, no cálculo do rendimento líquido, dispor de regras separadas de apuramento dessas várias componentes da matéria colectável – o tratamento analítico do rendimento. Esse apuramento separado introduz a possibilidade de fazer uma discriminação qualitativa do rendimento, seja através da forma diferenciada de consideração dos custos necessários à obtenção do rendimento, seja através da criação de deduções específicas para certas categorias de rendimento. Alguns tipos de rendimento podem também ser subtraídos à aplicação da taxa geral do imposto e sujeitos a uma taxa própria, como acontece em Portugal com os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias.

25 Expressão que deriva do designação adoptada pelo *income tax* britânico para os vários tipos de rendimento como *schedules*. Sobre o conceito de imposto único e sua contraposição com o sistema cedular de tributação e o sistema misto, veja-se, entre muitos outros, Carlos Pamplona CORTE-REAL (1981) e Teixeira RIBEIRO (1997:318ss).

26 Cfr. *infra*, 5.2.

27 Para uma caracterização do sistema dual e das circunstâncias da sua introdução nos países nórdicos veja-se SØRENSEN (1994), AGELL, Englund e Södersten (1999) e CNOSSEN (2000).

O imposto único de rendimento é por natureza um imposto *pessoal*, ou seja, um imposto que tributa o rendimento tendo em consideração as condições concretas do contribuinte (ou do seu agregado familiar) por oposição a um imposto real, que considera o rendimento independentemente da pessoa do seu titular. Na expressão de Henri SIMONS (1938:128) “o imposto de rendimento não é um imposto sobre o rendimento mas um imposto sobre as pessoas de acordo com os respectivos rendimentos”. Este imposto é pessoal na medida em que considera pelo menos uma qualidade do contribuinte – o seu rendimento global (embora um imposto proporcional que não tenha mais nenhuma nota de pessoalização seja indistinguível de um imposto real).

O imposto único permite ainda a introdução de outros elementos de pessoalização do imposto, como sejam a isenção do mínimo de existência, a consideração da dimensão da família ou a dedução de despesas não ligadas à obtenção do rendimento mas que se entenda afectarem a capacidade contributiva.²⁸

O facto de o imposto ser pessoal, por considerar a globalidade do rendimento, permite também que haja sentido na tributação progressiva. Se a progressividade do imposto tem como objectivo que quem tem um maior rendimento, ou uma maior capacidade contributiva, suporte uma maior taxa efectiva de tributação, só faz sentido um imposto progressivo quando esse imposto tenha presente a totalidade do rendimento do contribuinte. O imposto cedular só oferece uma visão parcial da situação das pessoas. A tributação através de taxas progressivas, neste tipo de impostos, só por acaso corresponderá aos princípios de igualdade vertical e horizontal. Se contribuintes com diferentes formas de rendimento forem tributados a taxas progressivas num imposto cedular, a consequência quase necessária é que, combinando todos os impostos directos sobre o rendimento, a rendimento igual não corresponda imposto igual, e em certos casos a um menor rendimento global corresponda uma maior taxa efectiva média.²⁹

28 Estes elementos de pessoalização não são exclusivos do modelo de imposto único: quer o sistema misto que o sistema dual oferecem também, em menor grau, essa possibilidade.

29 Neste sentido veja-se, por todos, Teixeira RIBEIRO, 1997:292-3.

Discriminação pela utilização do rendimento

A função e centralidade do imposto directo sobre o rendimento justifica que tenhamos escolhido dirigir a nossa investigação para esse imposto. Na verdade, não faltarão no restante sistema fiscal afastamentos em relação à igualdade horizontal. Regimes fiscais especiais existem na generalidade dos impostos – desde múltiplos benefícios fiscais no Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas até a taxas reduzidas de IVA para bens supostamente essenciais. Alguns impostos, como a tributação do património imobiliário, através do IMI e do IMT, ou os impostos especiais de consumo, constituem eles próprios opções especiais de tributação que afastam o sistema fiscal da consideração igualitária da capacidade contributiva,³⁰ contendo ainda regimes especialmente favoráveis que são portanto opções especiais dentro de opções especiais.

Todavia, só no imposto sobre o rendimento pessoal o sistema fiscal se consegue dirigir directamente à capacidade contributiva global dos cidadãos, o que aliás lhe confere o decisivo papel de ser o único que pode assegurar correctamente, mediante a existência de um sistema de progressividade, uma finalidade de redistribuição do rendimento. Dirigindo-se, ou pretendendo dirigir-se, à capacidade contributiva de cada um considerada no seu todo, serão aqui mais evidentes e mais susceptíveis de análise clara os afastamentos à igualdade horizontal.

Na tributação pessoal do rendimento, afastamentos ao tratamento igual de rendimento igual podem acontecer em vários momentos do processo de determinação do imposto a pagar e assumir tecnicamente múltiplas variantes.

Em primeiro lugar, como resulta do que já foi dito, o próprio conceito de rendimento relevante para o imposto resulta de opções que afectam a igualdade no que toca à inclusão ou não de certas categorias de rendimento na matéria colectável.

Tal acontece também com o desenho legal do apuramento do rendimento. Este é necessariamente um valor líquido que resulta da dedução, a um produto bruto, das

30 O problema do afastamento da tributação portuguesa do património imobiliário, e em especial do IMT, em relação ao princípio da capacidade contributiva, já foi anteriormente objecto da nossa investigação. Cfr. ANDRADE (2006).

despesas necessárias à sua obtenção.³¹ Todavia, a definição de quais são essas despesas necessárias, bem como eventuais modulações na consideração destas – por exemplo, o ritmo de depreciação fiscal dos investimentos - pode determinar afastamentos em relação ao conceito económico de rendimento. O mesmo acontece com as diferentes formas de consideração de diminuições patrimoniais na determinação do rendimento.

Cada uma destas opções do legislador vai determinar uma taxa efectiva de tributação de cada contribuinte diferente da que resultaria da simples aplicação da taxa ao rendimento global.

Encontramos ainda opções por tributação a uma taxa diferente dos diversos tipos de rendimento. Mesmo nos impostos que se baseiam no modelo de imposto único, encontramos geralmente categorias de rendimento que são excluídas da tributação ou da aplicação das taxas gerais, sendo antes tributadas por taxas “especiais” ou “liberatórias”. A sujeição a uma taxa efectiva diferente pode também acontecer de forma indirecta, pelo estabelecimento de deduções que apenas são aplicáveis a certas categorias de rendimento, como a nossa dedução específica aplicável a rendimentos provenientes do trabalho dependente.

Todas estas formas de modulação da taxa efectiva de tributação têm em comum o facto de resultarem das opções legislativas relativas à definição de rendimento ou ao diferente tratamento dos diversos tipos de rendimento. Poderão todas elas, ou apenas algumas, ser consideradas benefícios fiscais, mas não é a estas que se dirige a nossa investigação. A nossa análise incide sobre os afastamentos a uma tributação uniforme do rendimento que resultam do uso que se faz do rendimento e não dos seus diferentes tipos ou fontes. Ocupamo-nos portanto das modificações da taxa efectiva de tributação que resultam da despesa do contribuinte não relacionada com a obtenção do rendimento.

Pensamos que são distintas a questão da consideração, na determinação do

31 O rendimento “bruto” mais não será que um fluxo financeiro que não tem só por si qualquer significado, não merecendo sequer a qualificação de rendimento. Sustentando que só o rendimento líquido é conforme ao princípio da capacidade contributiva, mas admitindo esta margem de liberdade do legislador na concretização das despesas a deduzir, veja-se por exemplo Casalta NABAIS (1998:520ss).

montante do imposto a pagar, da utilização que é feita do rendimento, da questão do tratamento por igual das várias formas do rendimento. Assim sendo, a delimitação que escolhemos para o problema tem autonomia científica.

Nos benefícios fiscais baseados em discriminação qualitativa de rendimentos estão em causa problemas de determinação rigorosa do que integra o rendimento tributável; de praticabilidade na tributação de algumas das suas formas; e de concorrência fiscal na tributação de factores de produção móveis que limita a possibilidade de aplicação das taxas progressivas mais elevadas.

Na discriminação dos contribuintes em função da sua despesa está antes em causa a justiça de, através do imposto, premiar as pessoas pelas escolhas que livremente fazem da aplicação do seu rendimento, e a eficiência e eficácia de usar o imposto como forma de incentivo a determinadas utilizações desse rendimento.

Os benefícios fiscais à despesa integram-se no nosso objecto independentemente da técnica tributária utilizada para baixar a taxa efectiva. As técnicas que mais se afeiçoam a benefícios fiscais à despesa são contudo, e geralmente, a dedução da própria despesa, ou parte dela, quer à colecta, quer a matéria colectável, ou o diferimento da tributação sobre o montante aplicado na forma prescrita pela lei - técnica aplicada sobretudo em benefícios fiscais à poupança, e que favorece o contribuinte na medida em que lhe permite obter juros e ganhos de capital sobre o montante que é subtraído à tributação.

ii - Delimitação do objecto: benefícios fiscais à despesa

Desagravamentos fiscais e modelo de tributação

Em matéria de benefícios fiscais vive-se na maior das confusões terminológicas, alertava há mais de 20 anos Nuno Sá Gomes na abertura da sua

Teoria Geral dos Benefícios Fiscais.³² A ambiguidade na definição acentua-se quando recorremos a comparações internacionais de “despesa fiscal”, já que às dúvidas na definição do conceito se soma uma maior variabilidade de opções quanto regime “padrão” face ao qual se calcula um afastamento.³³ O objecto da investigação necessita assim de ser bem precisado. Torna-se necessário delimitar o conceito que essencialmente iremos utilizar, de “benefícios fiscais à despesa”, face a um conjunto de figuras semelhantes. Note-se que não pretendemos acrescentar mais um conceito doutrinário à ciência fiscal, mas tão só obter um critério operativo para delimitação da investigação.

O nosso ponto de partida pode ser um conceito mais vasto do que o de benefício fiscal, para o qual adoptaremos, para usar a terminologia proposta na mesma obra por Nuno Sá Gomes, a designação de desagravamento fiscal em sentido amplo.

Desagravamento fiscal na tributação do rendimento será qualquer opção legislativa que se traduza em redução da taxa efectiva de tributação em relação à que decorreria dos elementos definidores do sistema, ou seja, dos elementos que definem uma opção por um determinado tipo de ideal de tributação do rendimento em detrimento de outros. Serão assim os elementos que caracterizam o sistema clássico de imposto único sobre o rendimento-acrécimo face aos sistemas dual, semi-dual, de *flat tax* e de tributação do rendimento consumido.

Como a literatura fiscal chama frequentemente a atenção, não é possível medir a consequência orçamental dos desagravamentos fiscais – a chamada despesa fiscal – sem definir qual é o conceito material de tributação do qual é suposto medir o afastamento. Mesmo o conceito amplo de desagravamento fiscal pressupõe uma

32 Nuno Sá GOMES (1990:I:13-14). A delimitação do conceito por este autor – que simultaneamente preparou o anteprojecto de EBF – tem uma linha de continuidade com o tratamento da questão feito por Alberto XAVIER e Sousa Franco (1969) e Alberto XAVIER (1974:291ss). Sobre o conceito de benefício fiscal na doutrina portuguesa posterior ao EBF vejam-se nomeadamente Casalta NABAIS (1998:629ss e 2012:389ss) Oliveira MARTINS (2004 e 2006), Freitas PEREIRA (2009:379ss) Liliana PEREIRA (2011) e Jónatas MACHADO e Paulo N. da Costa (2012:436ss). A questão é ainda tratada em estudos realizados no âmbito do Ministério das Finanças, nomeadamente pelas Comissões presididas por Manuel Freitas Pereira (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998b) e Luís Máximo dos Santos (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 2005).

33 Cfr. KRAAN, 2004:130 e OCDE, 2010:12ss

compreensão material sobre qual é o modelo de tributação. Isto porque aquilo que num modelo é uma definição da base tributária ou uma opção estrutural de tributação diferenciada corresponde noutro modelo a um desagravamento fiscal. Não faria sentido dizer que há, num imposto pessoal sobre a despesa, um desagravamento da tributação do rendimento investido; ou, num *dual income tax*, designar como desagravamento a tributação a taxa mais baixa dos rendimentos patrimoniais. Mais uma vez verificamos que não é possível falar de igualdade tributária sem uma concepção material sobre “igualdade de quê?”.

Estas diferenças decorrentes da escolha do sistema de tributação do rendimento são contudo, por assim dizer, pré-sistémicas; o conceito de desagravamento fiscal, para ter algum sentido útil, terá que referir-se a diferenciações que acontecem dentro do sistema.

Impõe-se assim definir quais as opções estruturais do imposto que constituem esse regime regra. Uma definição mínima, incluindo todos os elementos que permitem distinguir um imposto único e progressivo sobre o rendimento global de outras formas de tributação do rendimento, incluirá:³⁴

(1) o rendimento acréscimo como base tributável, admitindo eventualmente a tributação das mais-valias no momento da realização e a exclusão de formas de rendimento cuja tributação é impraticável (rendimento imputado da generalidade dos bens duradouros, produção para auto-consumo);

(2) a tributação a taxa homogénea de todos os rendimentos, independentemente do tipo, forma ou titular;

(3) as taxas progressivas de tributação.

O ponto (1) separa este sistema dos modelos que optam pela tributação do rendimento-produto ou do rendimento consumido, e inclui já alguns afastamentos ao modelo puro de rendimento-acréscimo que se verificam na generalidade das legislações fiscais.³⁵ Deste ponto decorre que serão desagravamentos fiscais em

34 Com uma definição dos elementos essenciais do modelo semelhantes à apresentada ver, entre muitos outros, William GALE e Samuel BROWN (2013).

35 Cfr. *infra*, 3.4.

sentido amplo todas as outras delimitações negativas do rendimento tributável que se afastem do conceito de rendimento adoptado, nomeadamente as que resultam da não tributação das rendas imputadas das habitações ou das transmissões a título gratuito, embora estas possam geralmente ser objecto de tributação, dentro do sistema, por outros impostos, designadamente a tributação do património ou a tributação de sucessões e doações.

Do ponto (2), que separa o nosso modelo dos sistemas duais e semi-duais (bem como dos sistemas cedulares), resulta que haverá desagravamento fiscal nas isenções pessoais e sempre que seja aplicada taxa reduzida a uma forma rendimento – o que equivale aliás, no IRS português, a tratar como desagravamento fiscal quase toda a tributação do património, levantando a questão de saber se o IRS ainda corresponde minimamente ao seu próprio modelo.³⁶

Finalmente, o ponto (3), que distingue este modelo do sistema de *flat tax*, pressupondo a existência de uma gama de taxas formais, afasta a qualificação como desagravamento fiscal ou despesa fiscal da discriminação quantitativa de rendimentos, ou seja, a tributação dos rendimentos mais baixos a taxas inferiores à taxa máxima.

Qualquer afastamento da igualdade tributária (tendo esta por variável focal a noção material de tributação do rendimento apresentada) que se traduza numa vantagem para o contribuinte em termos de redução do montante de imposto a pagar, pode então ser qualificada como desagravamento fiscal. Este conceito de desagravamento, abrangendo todo o desvio em relação ao um modelo ideal de tributação que é determinado como padrão (*benchmark tax*), está na base da construção teórica norte-americana do conceito de “despesa fiscal” desde os trabalhos de Stanley S. Surrey a partir do final dos anos 60,³⁷ com grande influência

36 Cfr. *Infra*, 4.2.2. O facto de no IRS se fazer hoje uma tributação dos rendimentos patrimoniais a uma taxa homogénea, proporcional e separada da tributação progressiva a não ser que exista opção pelo englobamento, aponta para que devemos considerar o IRS um imposto dual. Nessa perspectiva, não será de considerar desagravamento fiscal a taxa de tributação dos rendimentos patrimoniais, (por ser uma opção definidora do sistema), a não ser nos casos em que alguns rendimentos patrimoniais sejam tributados a uma taxa mais baixa do que os restantes.

37 Cfr. SURREY, (1973) e *infra* 3.4. Numa obra posterior (SURREY e McDaniel, 1985), este conjunto de “normas estruturais” é definido como englobando “a definição de rendimento líquido, a especificação das regras contabilísticas, a determinação das entidades sujeitas a imposto, a

no tratamento internacional deste tema.³⁸

Este é um conceito mais vasto do que o geralmente usado entre nós para definir benefício fiscal.³⁹ Note-se na literatura anglo-saxónica não existe propriamente uma expressão correspondente à de benefícios fiscais (ou às correspondentes *agevolazioni fiscali* e *benefícios fiscales* da literatura italiana e espanhola), usando-se em seu lugar o conceito de despesa fiscal, que parte de um ponto de vista diferente,⁴⁰ o que leva a que este conceito de *tax expenditures*, ocupando o vazio terminológico, seja utilizado num sentido diferente, e mais amplo, do que a sua concepção originária enquanto perda de receita que substitui uma despesa directa.⁴¹

Na definição, entre nós, do conceito de benefício fiscal são introduzidas duas notas suplementares: em primeiro lugar, o benefício fiscal é um regime excepcional em relação à “tributação regra”, sendo que esta ideia de tributação regra inclui um conjunto de opções estruturais de política tributária mais vasto do que o das que estão contidas na definição mínima acima referida; em segundo lugar, o benefício fiscal é caracterizado pela presença de uma finalidade extrafiscal, à qual se exige, como critério de legitimação do benefício fiscal, que tutele um interesse público constitucionalmente relevante.⁴²

Importa para isso analisar em que termos aquelas duas notas caracterizadoras – excepção à tributação-regra e finalidade extrafiscal – se projectam na delimitação do

determinação das taxas e dos níveis de isenção e aplicação do imposto a transacções internacionais”. Todas as “preferências especiais” que se afastam deste imposto normal são despesas fiscais.

38 Este conceito de despesa fiscal corresponde ao que, desde 2012, está na base dos dados apresentados nos Relatórios das Propostas de Lei de OE para 2013 e 2014 e nos Relatórios da Despesa Fiscal referentes a esses mesmos anos, e que no caso do IRS inclui como despesa fiscal todas as deduções à colecta e as taxa reduzidas em vigor nas Regiões Autónomas. Este conceito de despesa fiscal coexiste com o que, nos termos do artigo 8º da LEO, correspondente às “receitas cessantes em virtude de benefícios fiscais”, e informa o Mapa XXI da LOE.

39 Como refere Casalta NABAIS (1998:634) um conceito de benefício fiscal definido de forma semelhante àquele conceito de despesa fiscal assenta num tipo ideal de imposto que não tem necessariamente tradução nas opções estruturais de direito positivo, pelo que os desvios que as soluções legislativas concretas apresentam em relação ao tipo ideal podem traduzir um conjunto diverso de objectivos e não necessariamente a “finalidade extrafiscal dominante” que entende caracterizar a figura do benefício fiscal (*ibidem*:637).

40 FICHERA (1992:2).

41 SHAVIRO (2004).

42 Neste sentido, Nuno Sá GOMES, 1990:I:35ss. e 75ss.,

universo dos benefícios fiscais que se traduzem em consideração da despesa do contribuinte no domínio da tributação pessoal do rendimento.⁴³

Benefícios fiscais e regime-regra

No âmbito da dedução de despesas à matéria colectável ou à colecta, a primeira questão que se coloca é separar a dedução das despesas necessárias à obtenção do rendimento, que é uma operação de apuramento do próprio rendimento tributável, da dedução de quaisquer outras despesas.

Em termos formais não é aparente a distinção entre permitir a dedução ao valor das rendas da despesa com as obras de conservação do prédio, e permitir o “abatimento” ao rendimento líquido de encargos com imóveis, como acontecia na versão primitiva do CIRS. A diferença só se torna evidente por referência à noção de rendimento-acrécimo, cujo apuramento exige a dedução das despesas necessárias à sua obtenção. A questão fica assim resolvida logo no plano da definição mínima das características do sistema, e a dedução das despesas necessárias à obtenção do rendimento líquido nem sequer integra o conceito de desagravamento fiscal.

A correcta concretização desse conceito de rendimento líquido não está, contudo, isenta de dúvidas, e na definição de que deduções são admissíveis e dos seus montantes, há margem para a existência de desagravamentos (e agravamentos) fiscais. Casos típicos de desagravamento (e mesmo de benefícios fiscais) são regimes

43 O facto de estarmos a considerar benefícios fiscais que têm em conta a despesa leva a que não seja aqui considerada a delimitação do conceito de benefício fiscal em relação ao de “não sujeição tributária”, resultado da delimitação negativa da incidência do imposto que, nos termos do n.º 2 do art. 4º do EBF, não é considerado benefício fiscal. Também não nos debruçaremos sobre a distinção introduzida por Nuno Sá GOMES, dentro do conceito de benefício fiscal em sentido lato, entre “benefícios fiscais em sentido estrito” - benefícios estáticos atribuídos a situações já consumadas - e “incentivos fiscais”, de natureza dinâmica, que procuram através da vantagem fiscais alterar comportamentos futuros. No caso dos benefícios fiscais à despesa dificilmente poderemos configurar casos que não tenham (independentemente da intenção legislativa) um efeito dinâmico, pois (como reconhece o autor) prevendo as leis fiscais para o futuro, o comportamento posterior de despesa por parte do contribuinte será sempre afectado pelo estímulo contido na vantagem fiscal. A noção de benefícios fiscais em sentido estrito excluiria, portanto, do seu âmbito a generalidade dos regimes que delimitamos como tema da nossa investigação.

como o da majoração das deduções de despesas em I&D ou os regimes de amortização acelerada do investimento. Eles situam-se contudo, logicamente, no momento da determinação do rendimento líquido e não no da utilização desse rendimento. Vamos portanto excluí-los do conceito de benefício fiscal à despesa.

Até este ponto não foi necessário, para delimitar o conceito de benefício fiscal à despesa, sair das características mínimas de um modelo ideal de tributação e portanto do conceito de desagravamento fiscal em sentido amplo. Para além destes elementos, contudo, deparamo-nos com a falta de um critério sólido para delimitar o que sejam “regras gerais da tributação”, “opções estruturais”, “base normativa de imposto” ou expressão semelhante que descreva o parâmetro face ao qual um afastamento transforma um desagravamento fiscal em sentido amplo em benefício fiscal.⁴⁴

A indefinição do parâmetro projecta-se no domínio dos benefícios fiscais, nas situações em que, fora do processo de determinação do rendimento líquido, a lei fiscal liga à realização de uma despesa pelo contribuinte a consequência de atribuição de uma vantagem fiscal que se traduz em redução do montante de imposto a pagar. O problema surge por serem geralmente integradas entre as opções estruturais ou regime regra as chamada deduções “pessoalizantes”, ou seja, no caso do nosso imposto de rendimento, todas ou algumas das deduções previstas nas alíneas b), c), e) f) e g) do artigo 78º do CIRS.⁴⁵

Nos benefícios fiscais à despesa, a “regra” pareceria ser simplesmente a de que se deduzem as despesas necessárias à obtenção do rendimento, e que não se deduzem as restantes. Não fica claro, apenas com o apelo à noção de tributação-regra, quais são os regimes de desagravamento fiscal com base na despesa do contribuinte que são “estruturais” e quais os que são “excepcionais”. É muito difícil perceber, atendendo apenas à “estrutura” do sistema, por que razão os desagravamentos fiscais relativos a despesas de educação ou de saúde ficariam de fora do conceito de

44 Indefinição de conceito assinalada, por exemplo, por Saldanha Sanches (1991:129ss) e Freitas PEREIRA (2009:379).

45 Cfr. Rui MORAIS (2014:188).

benefício fiscal, enquanto os desagravamentos relativos à aplicação da poupança ficariam abrangidos. O critério da inserção sistemática (no CIRS, num caso, e no EBF, no outro), além de ser, por natureza, fraco argumento, não é neste caso de qualquer préstimo, pois cremos que ninguém negará a natureza de benefício fiscal aos incentivos à aquisição de equipamentos para a produção de energias renováveis, até há pouco tempo constantes no artigo 85º-A do CIRS.

Uma tentativa de dar um conteúdo material à noção de tributação regra é feita por G. W. d'Oliveira Martins, que define benefício fiscal como o desagravamento fiscal que é “derrogatório do princípio da igualdade tributária”, ou seja, “representa uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva”.⁴⁶ Parece-nos contudo que este critério não descreve o universo que o próprio autor parece considerar como integrando o conceito de benefícios fiscais. Tanto são derrogações do princípio da capacidade contributiva opções tributárias que geralmente não são consideradas benefício fiscal – como as taxas liberatórias, que se traduzem em tributação mais reduzida de um conjunto de rendimentos patrimoniais – como outras opções de taxa reduzida, como a outrora muito comum isenção ou redução de taxa de tributação dos juros de títulos de dívida pública, geralmente considerado um benefício fiscal.

Na nossa opinião, é inútil procurar um significado autónomo para a ideia de derrogação das regras gerais de tributação sem ter em consideração o outro elemento da definição. O conceito de finalidade extrafiscal é necessário para iluminar o sentido dessa ideia de tributação regra.⁴⁷

Benefício fiscal e finalidade extrafiscal

É corrente considerar elemento integrante da definição de benefício fiscal a existência de uma finalidade extrafiscal. Assim também o faz a nossa legislação – a

46 Oliveira MARTINS (2006:15 e 18).

47 Neste sentido, Casalta NABAIS (1998:636-7). Parece-nos ser essa igualmente a ideia implícita na delimitação do conceito de benefício fiscal feita por Nuno Sá GOMES (1990:I:43ss) face ao que designa por “falsos benefícios fiscais”. A integração na tributação-regra de um conjunto de regimes como o alívio da dupla tributação económica ou as “isenções técnicas” resulta da sua finalidade fiscal.

“tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes” é um dos elementos da noção de benefício fiscal.⁴⁸ Subjacente está a contraposição entre uma finalidade própria do imposto - a cobrança de receita - e outras finalidades de política que podem ser prosseguidas através da tributação – contraposição que cremos ter origem na distinção feita por Adolph Wagner entre a função “financeira” e a função de “bem estar” do imposto”.⁴⁹

Esta contraposição entre finalidades fiscal e extrafiscal é clara quando falamos de uma imposição em que a finalidade primária não é a cobrança da receita, mas outra finalidade de política que geralmente se traduzirá em desencorajar um determinado comportamento.⁵⁰ Quando nos referimos a um desagravamento fiscal, contudo, a contraposição já parece estranha e até tautológica. Como poderia efectivamente um desagravamento fiscal ter uma finalidade que não fosse extrafiscal, ou seja, como pode uma norma que reduz a receita estar ao serviço de uma finalidade de obtenção de receita?

Importa pois precisar que a finalidade fiscal do imposto inclui a obtenção da receita e a repartição desse encargo pelos contribuintes segundo um princípio de justiça. Como refere Teixeira RIBEIRO, assim podemos distinguir a obtenção da receita por via do imposto da obtenção de receita por qualquer outro meio do qual resulte uma arbitrária repartição do encargo, como a emissão de moeda. O imposto “assegura, ao mesmo tempo, receitas ao Estado e a pretendida justiça na tributação.”⁵¹

Deste ponto de vista, todas as normas que visam modular o encargo tributário tendo em conta o princípio assumido de repartição justa do imposto - que assumimos ser o princípio da capacidade contributiva – são normas com finalidade fiscal *ainda*

48 Artigo 2º, n.º 1, do EBF.

49 A. WAGNER (1883).

50 É nesta perspectiva – imposição que não tem como objectivo fundamental a receita – que, por exemplo, Teixeira RIBEIRO (1997:258-9) contrapõe “impostos fiscais” e “impostos extrafiscais” - sem prejuízo de, naturalmente, todos os impostos, na medida em que cobram receita, incorporarem pelo menos um resultado “fiscal”.

51 Teixeira RIBEIRO, (1993:259). O autor afasta assim a construção de Abba Lerner, seguido nomeadamente por Charles ALLAN (1971) segundo a qual a finalidade do imposto é restringir o uso dos recursos escassos pelos privados, por forma a que o Estado possa utilizar esses mesmos recursos para a provisão pública de bens.

que delas resulte uma redução da receita tributária.

O facto de uma norma ou regime fiscal se traduzir num afastamento em relação à capacidade contributiva não basta contudo para que falemos em finalidade extrafiscal. Além da repartição justa dos encargos, são objectivos (instrumentais, diríamos) do sistema fiscal a minimização da ineficiência económica criada e dos custos de administração e cumprimento, como sintetiza Teixeira Ribeiro:

“Um sistema fiscal pode ser encarado do ponto de vista da equidade, da eficiência e da administração. Daí que só tenhamos um sistema fiscal óptimo quando ele o seja em cada um desses três aspectos. Isto é, quando simultaneamente: a) realize a igualdade horizontal e vertical; b) apenas produza, através do lançamento e cobrança dos impostos, efeitos-rendimento, e não também efeitos-substituição, pelo que não gera encargos excedentes, sendo portanto óptimo sob o ponto de vista da eficiência; c) se mostre de gestão fácil e económica para o Estado e cómodo e compreensível para o contribuinte, sendo óptimo, finalmente, sob o ponto de vista da administração” Teixeira RIBEIRO (1987a:157).

Uma síntese semelhante está presente no recente *Relatório Mirrlees*.⁵² Como objectivos dos sistema fiscal temos um objectivo de Justiça que se desdobra numa vertente de justiça distributiva (a igualdade vertical) e em dimensões não distributivas que incluem a igualdade horizontal e a protecção das expectativas das pessoas; os mesmos objectivos de eficiência económica e minimização dos encargos administrativos; acrescentando-se ainda um objectivo fundamental para a legitimação do sistema fiscal numa sociedade democrática, o objectivo de transparência, que o relatório qualifica de “justiça no procedimento” (*fairness of procedure*).⁵³

Prosseguir em simultâneo estes objectivos é tarefa na qual facilmente se

52 O *Mirrlees Review* é um estudo produzido por iniciativa do *Institute for Fiscal Studies*, conduzido por um conjunto de especialistas em fiscalidade e dirigido por James Mirrlees, publicado em dois volumes, *Dimensions of Tax Design* e *Tax By Design* (MIRRLEES *et al.* 2010 e 2011). O seu objectivo é “identificar as características do bom sistema fiscal para uma economia desenvolvida e aberta no século XXI, determinar em que medida o sistema fiscal do Reino Unido está de acordo com este ideal, e recomendar como ele poderia realisticamente ser reformado nessa direcção.”

53 MIRRLEES *et al.* (2011:33-35 e 39ss). Os objectivos por vezes referidos de “simplicidade” e “neutralidade” do sistema fiscal, bem como a sua estabilidade, são relegados – correctamente – para o papel de regras gerais ou aproximadas (*rules of thumb*) na medida em que não são propriamente objectivos a prosseguir por si mesmos mas apenas qualidades que estão geralmente associadas aos objectivos de eficiência e minimização de custos administrativos.

revelam os conflitos entre eles; as normas que se justificam em termos dos óptimos de eficiência e administração podem afastar-se da justiça tributária, enquanto distribuição do imposto em atenção à capacidade contributiva. Essas normas envolvem também uma derrogação do princípio da capacidade contributiva mas são, no nosso entendimento normas com finalidade fiscal.

Assim, a tensão entre a praticabilidade administrativa e a justiça tributária justifica afastamentos em relação ao princípio da capacidade contributiva ou ao conceito de rendimento em nome da possibilidade prática de cobrar o imposto, da simplicidade na aplicação e da minimização dos custos da cobrança. Estas normas, ainda que delas resulte uma redução da receita fiscal, são normas com finalidade fiscal. A delimitação restritiva do rendimento tributável (como a que é feita na não tributação de mais-valias não realizadas, de certas formas de rendimento em espécie ou do rendimento imputado da fruição de bens duradouros) são exemplos destes afastamentos em relação ao conceito de rendimento com finalidade claramente fiscal.

Objectivo próprio do sistema fiscal é ainda a minimização das ineficiências económicas causadas pelo lançamento do imposto, que em conjunto com as os referidos custos administrativos representam o custo social do imposto.⁵⁴ Que o imposto tenha impacto negativo na eficiência é inevitável – qualquer imposto *possível* impõe aos particulares um custo de cumprimento e tem como resultado, por via do efeito-substituição, uma distorção das suas escolhas, da qual resulta um encargo excedente. O sistema fiscal procura minimizar esse seu resultado negativo, e normas fiscais com essa finalidade que se afastam do princípio de justiça na repartição da tributação – e que podem reduzir o montante do imposto cobrado – não são normas com objectivo extrafiscal. Têm uma finalidade fiscal na medida em que visam a preservação das condições de criação de riqueza, minimizando as distorções criadas pelo lançamento desse encargo tributário. Só terão finalidade extrafiscal quando tenham um objectivo de política económica que esteja para lá da minimização dos efeitos do imposto.⁵⁵

54 O montante do imposto cobrado não é, como é óbvio, um custo social do imposto porque representa uma mera transferência entre dois pólos da mesma comunidade.

55 Parece-nos que a nossa concepção do objectivo de minimização do efeito negativo do imposto como finalidade fiscal está próxima do conceito usado por Casalta NABAIS (1998:630) de

Assim, propostas que são comuns à teoria da tributação óptima de modular a taxa de imposto, desconsiderando a igualdade tributária, tendo em conta a elasticidade face ao imposto que têm diversos tipos de trabalho, poupança ou investimento – como a proposta de tributar mais levemente os rendimentos do capital, ou os rendimentos do trabalho dos contribuintes do sexo feminino⁵⁶ - implicariam normas que para nós teriam claramente uma finalidade fiscal.

Sintetizando, as normas fiscais que criam regimes especialmente favoráveis de tributação podem ter como *ratio*: (1) uma maior justiça do imposto, através de uma maior adequação à capacidade contributiva;⁵⁷ (2) ultrapassar dificuldades administrativas na tributação ou (3) o aumento da eficiência económica e outros objectivos de política. Os dois primeiros são claramente objectivos “fiscais” e, dentro dos terceiros, serão também objectivos fiscais os que se reconduzam a diminuição dos impactos negativos do imposto na economia. Na medida em que os custos administrativos incorridos na cobrança são também perdas de eficiência económica, poderemos então dizer que *a finalidade fiscal do imposto é a repartição pelos contribuintes do encargo da despesa pública segundo um princípio de justiça e minimizando a ineficiência económica criada.*

O conceito de finalidade extrafiscal deve ser restrito aos objectivos exteriores ao sistema fiscal como, por exemplo, regimes que procuram corrigir externalidades que existem independentemente do imposto ou aumentar a poupança ou o

“extrafiscalidade imanente”, como “fenómeno de extrafiscalidade inerente à generalidade das normas de direito fiscal”, decorrente da constatação da presença de efeitos económicos e sociais na generalidade das normas fiscais, e portanto separado do finalidade extrafiscal “em sentido próprio ou estrito” (cfr. também NABAIS, 2001:135). Ambas as construções produzem resultados equivalentes na delimitação do conceito de benefício fiscal se se tomar como nota caracterizadora deste apenas essa finalidade extrafiscal em sentido próprio.

56 Uma taxa de tributação diferenciada sobre os rendimentos do trabalho das mulheres – ideia que, como é evidente, levanta sérias objecções de um ponto de vista de igualdade horizontal – resulta da constatação de que a oferta de trabalho tem no caso das mulheres uma maior elasticidade ao rendimento após impostos, sendo portanto a diferenciação das taxas uma forma de reduzir o encargo excedente criado pela tributação dos rendimentos do trabalho. Veja-se por exemplo MIRRLEES *et al.*, 2011:62ss.

57 Há evidentemente uma fronteira ténue entre a finalidade fiscal de repartição justa da cobrança de receita e uma finalidade de transformação social através da alteração da distribuição dos rendimentos, que podemos considerar extrafiscal, como o faz Sousa FRANCO (1983:110) ao qualificar de “extrafinanceira” a finalidade de “repartição igualitária dos bens” presente na versão de 1976 da Constituição da República Portuguesa.

investimento para além da minimização do efeito negativo do imposto.

Assim precisado o conceito de finalidade extrafiscal, ele permite uma delimitação teórica do conceito de benefício fiscal. Serão benefícios fiscais aqueles desagravamentos fiscais que constituem um tratamento excepcional de uma situação com um objectivo alheio ao sistema fiscal. Tratando-se de um afastamento do princípio da igualdade tributária, essa finalidade extrafiscal deve tutelar um interesse público com dignidade constitucional que torne legítima a realização dessa finalidade por via do sistema fiscal.⁵⁸

Aplicando a distinção ao exemplo atrás referido, a tributação através de taxas liberatórias de rendimentos do património que hoje existe no IRS não nos parece ser de considerar um benefício fiscal (independentemente da bondade da opção ou mesmo da sua constitucionalidade face ao modelo de tributação do rendimento desenhado no artigo 104º da CRP). O seu fundamento é a extrema elasticidade-preço face ao imposto apresentada por estes rendimentos, que inviabiliza a sua tributação através das taxas progressivas mais elevadas, sob pena de fuga para o exterior da própria base tributável.⁵⁹ Já no outro exemplo referido – os desagravamentos relativos a rendimentos de dívida pública – teríamos uma clara finalidade extrafiscal (embora ainda finalidade financeira) de facilitar o recurso público ao crédito.⁶⁰

Da mesma forma, a presença de uma clara finalidade fiscal exclui os casos qualificados por Nuno Sá GOMES (1990:43ss) como “falsos benefícios fiscais”,

58 Objectivos constitucionalmente legítimos dos impostos que naturalmente, não se esgotam nos enunciados no artigo 103º n.º 1 da CRP. Neste sentido, Gomes CANOTILHO e Vital Moreira (2010:1089), que acrescentam que a integração da constituição fiscal na constituição económica torna a política fiscal um instrumento normal de política económica, afastando assim que o uso dos impostos com fins extrafiscais sejam um objectivo anómalo no nosso quadro constitucional (cfr. também Casalta Nabais, 2001:134-5).

59 Embora sejam também invocadas outras finalidades, fiscais (como a simplicidade de tributação) ou extrafiscais (como a protecção do mercado de capitais), parece-nos que a inviabilidade da tributação (pelo menos relativamente a grande parte da base tributável) é não só a razão de fundo como a única susceptível de justificar tão significativa discriminação qualitativa de rendimentos.

60 Comparando com a já referida delimitação do conceito de benefício fiscal feita por Oliveira MARTINS (2006), esta noção de benefício fiscal também supõe um afastamento em relação à igualdade tributária e à capacidade contributiva, mas limita a extensão do conceito já que desvios à capacidade contributiva com finalidade fiscal não serão abrangidos pelo conceito de benefício fiscal.

nomeadamente o alívio da dupla tributação económica ou as “isenções técnicas”.

Os benefícios fiscais à utilização do rendimento prestam-se particularmente a uma finalidade extrafiscal porque a redução do custo global dessa utilização (considerando a vantagem fiscal) é particularmente adequada a servir de incentivo a uma actividade e portanto a ser um instrumento de política económica. O afastamento da igualdade horizontal pode resultar de opções políticas estranhas aos objectivos do sistema fiscal, como a eficiência energética ou desenvolvimento regional. Nestes casos, que são os exemplos clássicos de incentivos fiscais, há um explícito afastamento do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária em nome de considerações extrafiscais.

Poderemos contudo conceber desagravamentos fiscais em função da despesa que tenham antes objectivos fiscais? A praticabilidade da cobrança do imposto não será geralmente o objectivo – pelo contrário, esses regimes têm geralmente o efeito de tornar o imposto mais complexo e difícil de aplicar. Também a minimização dos efeitos económicos negativos do imposto não estará normalmente entre os objectivos destes desagravamentos fiscais que pelo contrário afastam o imposto da neutralidade.

Os desagravamentos fiscais em função da despesa podem contudo ter como justificação entender-se que o rendimento não é sempre o melhor índice da capacidade contributiva e que certas despesas representam uma diminuição dessa capacidade contributiva que o apuramento do imposto deve considerar. Tratar-se-á de normas que “podem ser vistas como refinamento da noção de um imposto de rendimento ideal, e não como um afastamento em relação a ele.”⁶¹

Podemos assim separar conceptualmente dois tipos de disposições da lei fiscal que podem afastar-nos da ideia de imposto igual para rendimento igual. Recorrendo mais uma vez ao pensamento de MUSGRAVE (1967), que cremos terá sido o primeiro a formular nitidamente a distinção, de um lado temos normas que configuram incentivos mas que têm um “custo de igualdade”, e do outro as normas que procuram atingir mais perfeitamente esse objectivo de igualdade porque pressupõem que o

61 ANDREWS (1972:312).

rendimento não é, no caso concreto, o melhor índice da capacidade contributiva, e que esta deve incorporar certas despesas realizadas pelo contribuinte.

É com base nesta distinção que a dedução de algumas despesas é geralmente excluída do conceito de benefícios fiscais, nomeadamente todas ou algumas das chamadas deduções “pessoalizantes”. O seu objectivo seria a melhor adequação do imposto à capacidade contributiva, entendida segundo um princípio de “líquido subjectivo”.⁶² Ainda que uma finalidade extrafiscal de incentivo possa estar também presente, o conceito de benefício fiscal deveria incluir apenas aqueles regimes em que a finalidade extrafiscal seja “dominante”.⁶³

Tendo em conta a finalidade da nossa investigação, entendemos que não deveria ser de excluir *a priori* os desagravamentos fiscais com este fundamento do nosso conceito operativo de benefício fiscal à despesa. O nosso objectivo é tratar um problema de política fiscal, e não a qualificação de um regime jurídico para efeitos de aplicação das consequências jurídicas que o ordenamento fiscal português liga à qualificação de um determinado regime como benefício fiscal.

Ora, em primeiro lugar, o mesmo tipo de regime - chamemos-lhe benefício fiscal - pode ser alternativamente sustentado com base em finalidades fiscais e extrafiscais; assim, por exemplo, a dedução das despesas de educação dos filhos pode ser sustentada como incentivo à natalidade ou à instrução, ou como reflexo de um menor rendimento “disponível” do progenitor.

Em segundo lugar, a própria questão da existência de razões atendíveis, em termos de capacidade contributiva, para o tratamento discriminatório, faz parte do problema como atrás o enunciámos. As consequências distributivas ou de eficiência destes regimes especiais são susceptíveis, em larga medida, de um tratamento unitário, até porque mesmo estes regimes alteram necessariamente os incentivos dos agentes económicos, mesmo nos casos em que não pretendem ser incentivos.

Finalmente, as finalidades das deduções pessoalizantes poderiam também ser

62 Oliveira MARTINS (2006:31).

63 Casalta NABAIS (1998:637).

prosseguidas através de despesa pública directa, o que justifica o seu tratamento no quadro do problema das despesas fiscais.⁶⁴

iii - Justificação do tema e estrutura do trabalho

Além da perda de receita representada pelos benefícios fiscais à despesa, vários objectivos a prosseguir no desenho de um sistema fiscal são potencialmente prejudicados por eles. A igualdade horizontal, porque contribuintes com o mesmo rendimento são discriminados em função do seu padrão de despesa, e a igualdade vertical, se a despesa em causa se distribuir desigualmente entre níveis de rendimento.

Não se recusa que a comunidade, na determinação das regras fiscais, se possa afastar da igualdade em busca de outros objectivos atendíveis. Aliás, se, como adverte Amartya SEN (1992:131), a reivindicação de igualdade em diferentes “espaços” pode ser mutuamente incompatível, então a desigualdade de tratamento numa situação de identidade de rendimento pode ser justificada – mesmo exigida – pela realização da igualdade num outro espaço eleito pela comunidade como relevante. A igualdade não pode ser erigida em valor absoluto, com exclusão de todas as outras finalidades de política.

Um benefício fiscal deve contudo poder justificar-se em termos de resultados positivos noutros critérios de apreciação. Também aqui lhe são apontados perigos, pelo afastamento em relação aos princípios orientadores de neutralidade e simplicidade: o benefício fiscal tenderá a aumentar a complexidade do sistema e os custos administrativos e de cumprimento; a afastar-se de um tratamento neutral da despesa do contribuinte, com lesão potencial para a eficiência económica; e a gerar resultados distributivos perversos, por favorecer, à custa da perda de receita, os destinatários dessa despesa.

⁶⁴ Poderia aliás admitir-se que o conceito de benefício fiscal, para efeitos de aplicação do regime jurídico dos benefícios fiscais, não tem que ter o mesmo recorte que o conceito de benefício fiscal que está na base da qualificação de uma perda de receita como despesa fiscal.

Todas estas potenciais consequências negativas da introdução de benefícios fiscais à despesa no quadro de um imposto sobre o rendimento justificam a importância de estudar as causas e as consequências destas opções de política fiscal.

Quisemos colocar no centro da nossa investigação a compreensão das razões da existência dos benefícios fiscais à despesa, e isso obriga-nos a começar pela história do imposto e a história das ideias - obrigação que assumimos com gosto. A realidade dos benefícios fiscais que queremos estudar não surgiu bem ancorada em sólidos princípios teóricos, tal como, aliás, também não aconteceu com o próprio imposto de rendimento. Ao contrário de outras inovações das finanças públicas do liberalismo, a criação do imposto sobre o rendimento pessoal não consagrou as ideias do iluminismo do século precedente. O modelo de tributação do rendimento e os benefícios fiscais que lhe vão estando associados reflectem, na expressão feliz de John TILLY (2004:86) “*the values of the plumber, not Pericles*”.

A natureza desse imposto foi até meados do século XX substancialmente diferente do que temos hoje – um imposto de minorias e não de massas. O contexto histórico do imposto determina, quanto a nós, o carácter dos benefícios fiscais que se foram criando e o foram acompanhando, muitos dos quais nos aparecem como verdadeiros elementos estruturais da arquitectura do imposto. Outros, sempre apresentados como transitórios, servem para ilustrar que, na fiscalidade, a palavra transitório devia ser tratada como um conceito técnico com um significado muito diferente do que tem na linguagem corrente.

Quando em 1988 o IRS foi introduzido em Portugal, os modelos em que se baseou eram o resultado desse processo histórico, cuja compreensão é determinante para perceber o imposto e os seus regimes especiais.

No sentido de tornar realizável esta tarefa de análise do processo histórico, escolhemos três momentos fundamentais, correspondentes aos capítulos 1 a 3: o contexto teórico dos séculos XVII e XVIII, que precedeu a generalização da tributação directa do rendimento; o processo de criação e consolidação do primeiro imposto de rendimento moderno (o *Income Tax* britânico de 1799); a estranha simetria no *Federal Income Tax* norte-americano, sendo simultaneamente o imposto caracterizado por maior profusão de benefícios fiscais e pelo o maior processo de

reforma destinado a eliminá-los, *Tax Reform Act* de 1986. Este trabalho permite-nos também considerar algumas questões chave à medida que historicamente se colocam – o benefício fiscal como sucedâneo de uma discriminação qualitativa dos rendimentos, o conceito de rendimento-acrécimo como padrão da tributação, o tratamento dos benefícios fiscais como despesa fiscal.

No capítulo 4 voltamos a nossa atenção para Portugal e para os benefícios fiscais no sistema português de tributação do rendimento pessoal, bem como para o respectivo tratamento enquanto despesa fiscal no direito orçamental.

Finalmente, no capítulo 5 pretendemos fazer a análise dos efeitos dos benefícios fiscais. Naturalmente, um juízo de valor sobre cada um deles tiraria qualquer unidade a esta investigação e iria conduzi-la a um conjunto de considerações atomísticas sobre cada um dos regimes, exigindo além do mais disponibilidade de dados empíricos competências na avaliação de políticas sectoriais que excedem as de que dispomos.

Capítulo Preliminar - Um mundo sem imposto de rendimento

*“neque quies gentium sine armis,
neque arma sine stipendiis, neque
stipendia sine tributis haberi queunt”*

Tácito, Historiae, IV:74

A tributação do rendimento das pessoas singulares através de um imposto único e pessoal, como hoje o conhecemos, é um produto da sociedade industrial. Antes disso, faltam aos poderes públicos quer os quadros intelectuais quer os meios para aplicação de tal modalidade de tributação.

Tributar o rendimento através de um imposto que considera globalmente o rendimento de um indivíduo, permitindo que no cálculo desse imposto sejam consideradas circunstâncias pessoais susceptíveis de modificar o montante de imposto a pagar, requer uma elevada sofisticação de técnica e de administração tributária. O rendimento global é uma abstracção que requer que se lide conjuntamente com acréscimos patrimoniais de variada natureza, líquidos das despesas necessárias à sua obtenção. O conhecimento, cálculo e integração desses fluxos de riqueza supõe por sua vez uma administração fiscal evoluída.

Nada disto existia quando o financiamento das despesas colectivas se começou a fazer pela exigência de uma contribuição dependente de uma qualquer forma de riqueza. As primeiras formas de tributação directa dirigem-se a realidades concretas e visíveis - são impostos de base fundiária ou simples impostos por capitação.¹

¹ Ainda mais antiga – segundo WEBBER e Wildavsky (1986:68) é a mais antiga forma de tributação de que há registo – é a prestação forçada de trabalho. É de certa forma uma tributação

Encontram-se exemplos de impostos sobre o valor da terra ou sobre a respectiva produção desde os antigos impérios egípcio e chinês². Da necessidade que os escribas egípcios tiveram de dispor de métodos para determinar a área das terras para efeitos de tributação surgiram os conhecimentos de geometria que séculos mais tarde Euclides de Alexandria veio a consolidar no seu *Os Elementos*.³

O mais antigo imposto sobre o rendimento sem base fundiária a que encontramos referência foi lançado na China, pelo Imperador Wang Mang, no ano 10. Tratava-se de um imposto proporcional sobre o rendimento (com uma taxa de 10%) mas não era um imposto geral, incidindo apenas sobre algumas categorias de rendimento, daqueles a que hoje chamaríamos profissionais independentes.⁴

Em contrapartida, são inúmeros os exemplos, na Antiguidade e na Idade Média, de tributação directa da terra. Numa economia essencialmente agrícola, um imposto sobre a terra e o capital produtivo empregue na mesma (nomeadamente escravos e gado) é na prática equivalente a um imposto sobre o património global. Só deixa de assim ser quando se tornem significativos o capital mercantil, industrial ou financeiro, ou o património de uso pessoal.

Esta forma antiquíssima de tributação pode assumir como matéria colectável o valor da terra ou o do seu produto, ou seja, ser formalmente tributação do património ou do rendimento. Trata-se todavia, em ambos os casos, dos antecedentes da nossa tributação do rendimento. Se se tributa o valor da terra está-se a tributar o seu rendimento normal, ou seja, o imposto é uma fracção da produção normal da terra. A tributação do património aparece mais cedo do que a do rendimento, pela razão evidente de que é mais fácil de identificar um património num momento certo do tempo do que determinar repetidamente um rendimento correspondente a sucessivos

directa, e *pessoal* num sentido muito próprio. Típica de economias em que é limitada a possibilidade de mobilização da riqueza através da moeda, ressurgiria como fonte importante de financiamento público na Europa medieval, sendo aliás hoje geralmente conhecida pela designação de origem medieval francesa de *corveia*.

2 Cfr. ARDANT (1971: I :40-47 e 69-76) e WEBBER e Wildavsky (1986:71ss).

3 ADAMS (1999:7).

4 BIELENSTEIN (1986:232); o imposto incidia sobre o rendimento de pescadores, caçadores, sericicultores, artesãos, mercadores e outros profissionais independentes, não tendo sobrevivido ao reinado do imperador que o criou, terminando no ano 23.

períodos. Essa tributação corresponde a um avanço civilizacional significativo: a introdução da ideia de que a contribuição para as despesas comuns deve estar relacionada com a capacidade de pagar, como realça Edwin SELIGMAN (1911:4-5):

“o método de tributar cada um de acordo com o seu património é a primeira tentativa de uma comunidade com proprietários (por oposição a uma comunidade primitiva) de retirar de cada membro de acordo com a sua capacidade relativa. A introdução da tributação directa do património é um grande passo em frente no desenvolvimento da ética social.”

Além do peso da riqueza fundiária no total da economia da antiguidade, outras razões – de natureza prática – explicam a precedência temporal do imposto directo fundiário: é mais fácil supor um rendimento normal da terra, o valor desta é mais fácil de avaliar e registar, e o registo tem relativa estabilidade podendo servir de base ao lançamento de impostos durante longos períodos – ao contrário das riquezas móveis que têm “o mau hábito de se mover”.⁵

Esta tributação está ligada à fonte do rendimento, e não ao seu titular – é, como hoje diríamos, uma tributação real e não pessoal. Se se atende isoladamente à fonte do rendimento, os respectivos titulares são, nas palavras de Aníbal ALMEIDA (2000:15), “sujeitos isolados, avulsos e anónimos, a atingir como que «às cegas»”.

A delimitação do nosso objecto de investigação supõe, pelo contrário, formas de tributação que procuraram dirigir-se à generalidade das diversas fontes de riqueza, e não especialmente a uma delas, ou seja, tributar, num único imposto, a totalidade dos rendimentos de um indivíduo. Impostos em que é portanto possível determinar a capacidade contributiva total de uma pessoa, afirmar que dois contribuintes estão em situação de igualdade face a esse índice - e em que disposições especiais representam então desvios à consideração por igual dessa capacidade contributiva, ou seja, à igualdade horizontal.

Impostos com estas características só se vão generalizar a partir do século XIX, mas encontramos desde o início da história do imposto (o que é dizer, desde o início da história das civilizações humanas) figuras tributárias precursoras da nossa moderna tributação pessoal. Estes precursores não são apenas impostos sobre o

5 HARRIS (2006:387).

rendimento: há impostos directos, com características de pessoalidade, na tributação directa sobre o património ou em impostos de capitação. A sua consideração como antecedentes justifica-se, no primeiro caso, porque, como já se disse, a tributação geral do património se assemelha bastante a uma tributação geral do rendimento (trata-se, no fundo, da tributação de um rendimento presumido ou “normal”)⁶. A inclusão da segunda forma de tributação – a capitação⁷ – justifica-se quando ela assenta numa qualquer forma de distribuição dos contribuintes por classes, baseada no seu estatuto económico, pois temos aí também uma tentativa de aproximação à ideia de capacidade contributiva.

Alguns dos primeiros exemplos de tributação directa do património global surgem na Antiguidade e estão associados às formas republicanas de Governo, nomeadamente às cidades-estado gregas e à república romana. Não se conclua contudo que esta tributação directa está ligada a uma condição de cidadania, como geralmente vemos acontecer no Ocidente a partir da segunda metade do século XIX, desde logo nos regimes liberais em que a condição de contribuinte estava ligada a condição de eleitor através de um sufrágio censitário. Pelo contrário, a sujeição à tributação directa tem na antiguidade uma conotação desonrosa, em tensão com a condição de cidadão livre – uma ideia persistente já que, como veremos, ainda nos séculos XVIII e XIX é comum a ideia de que a tributação indirecta é mais compatível com a liberdade.

O imposto directo de Atenas, a *eisphora*⁸, tem estas características desde pelo menos o início do século IV a. C. A *eisphora* não tem carácter regular ou periódico, sendo apenas lançada para financiamento de despesas extraordinárias, nomeadamente as de guerra (a generalidade das despesas é financiada com impostos indirectos). É um imposto directo sobre o património de todos os residentes livres a

6 Neste sentido ver, por todos, Teixeira RIBEIRO (1997:306-309).

7 Como decorre do texto, a expressão capitação não é aqui utilizada no sentido que tem actualmente, como imposto em que todos os contribuintes pagam o mesmo montante, “por cabeça”; a expressão surge frequentemente na literatura histórico-jurídica tanto para designar o dito imposto por cabeça como para designar (provavelmente à falta de melhor alternativa) estes impostos em que as “cabeças” são divididas por classes.

8 Sobre a *eisphora* veja-se FRANCOTTE (1979:25ss), BRUN (1983:3ss) e LYTTKENS (2013:105ss) e, entre nós, Albano SANTOS (2003:33-38).

partir de um limiar mínimo de riqueza, sendo portanto pago apenas por uma minoria dos cidadãos livres.⁹ O património tributável era constituído pelas riquezas fundiárias, oficinas e riqueza mobiliária (incluindo escravos) susceptível de gerar rendimento.¹⁰ O cálculo do património tributável (*timèna*) resulta da declaração dos próprios cidadãos, feito na ocasião de cada lançamento do imposto.

Em Roma, o imposto directo – *tributum civium romanorum* – é também um imposto irregular, lançado em períodos de necessidade, tendo origem nas reformas que a tradição atribuiu ao rei Servius Tullius. Faz parte do sistema do recenseamento (censo) romano, base da organização política e militar.¹¹ Como escreve Oliveira MARTINS (1885, I:60) na *História da República Romana*:

“O censo, ao mesmo tempo que arrolava os cidadãos, descrevia-lhes os haveres: era recenseamento e matriz, base do sistema tributário. (...) Incorporada toda a população, unificadas as classes pelo regime censitário, (...) o censo, que era a base do imposto, era o quadro da milícia”.

Este registo da riqueza, ou seja, dos bens móveis e imóveis dos cidadãos, era a principal inovação romana face ao imposto ateniense (o recenseamento permanente dos haveres dos cidadãos não existia em Atenas).¹² O censo determinava assim não só o conteúdo dos deveres militares dos cidadãos, mas também quanto é que cada um havia de contribuir para as despesas militares (que são, à época, a principal fonte de necessidade extraordinária de receita). Com a expansão romana, mesmo essa necessidade excepcional foi-se tornando rara dada a presença de receitas de

9 As estimativas do número de cidadãos sujeitos à *eisphora* varia entre os cerca de 3.000 e 9.000 cidadãos (LYTTKENS, 2013,105), ou seja, no máximo um terço dos 20.000 a 30.000 cidadãos livres na Atenas da época (cfr. Josiah OBER, 1989:127-129).

10 É assim, mais do que um imposto sobre o património geral, um imposto sobre o capital produtivo (BRUN, 1983:8), o que o aproxima mais de um imposto sobre o rendimento normal.

11 Cfr. Tim CORNELL (1989:301ss) e ARDANT (1971:35-37). O primeiro destes autores situa o aparecimento do *tributum* no final do século V a.C., sendo simultâneo com o início do pagamento aos soldados de um *stipendium*. É vastíssima a literatura histórica sobre estas reformas que criaram os *comitia centuriata*, o censo e este sistema de tributação (bem como sobre a sua atribuição ou não ao rei Servius Tullius). Para uma exposição sucinta veja-se, por exemplo, CORNELL (1995:173-197) e FORSYTHE (2005:111-115).

12 BRUN (1983:6).

exploração dos territórios submetidos por Roma (nomeadamente de exploração fiscal), tendo o imposto deixado de ser lançado em 167 a. C.¹³

Se está hoje posta de parte a ideia de que a Idade Média foi uma “longa noite de mil anos”, não é menos certo que a conjugação da queda do império romano, das devastações levadas a cabo na transição de poder para as várias tribos germânicas, e posteriormente o corte do comércio mediterrânico provocado pela ascensão do Islão provocaram um profundo retrocesso económico e social na Europa ocidental – ou seja, na expressiva síntese de Bryan WARD-PERKINS (2005:12) “com a queda do império, a Arte, a Filosofia e os esgotos decentes, tudo isso desapareceu do Ocidente”:

A ausência desses “esgotos decentes” deve-se em grande medida à inexistência neste período de uma receita fiscal significativa, uma vez que está também reduzida ao mínimo a actividade económica traduzida em circulação de moeda. Verdadeiramente, não há Estado no sentido moderno do termo: as finanças reais dependem em grande parte dos direitos senhoriais do próprio rei, os exércitos formam-se a partir dos deveres feudais de vassalagem, as (poucas) obras públicas realizam-se em grande parte através da obrigação de trabalho forçado. Neste contexto, as receitas fiscais têm um papel menor e “o imposto sobre o rendimento desempenhou, com raras excepções, um papel insignificante”.¹⁴

13 ARDANT (1971:110). A emergência provocada pela guerra civil que se seguiu ao assassinato de César terá levado a um ressurgimento do tributo, aplicado pela última vez pelos cônsules Hirtius e Pansa, em 43 a. C. (PARIEU, 1856:22-24).

14 SELIGMAN (1911:41). A realidade do ocidente europeu contrasta bastante com a situação no outro extremo da bacia mediterrânica, onde no início do período medieval se mantiveram vastos impérios dotados de administrações fortes – os impérios Bizantino e Sassânida, primeiro, e depois os estados islâmicos. Nesta região subsistem assim estados com importantes receitas fiscais, com tributação directa (tributação fundiária ou por capitação, incluindo capitação graduada em função do estatuto do contribuinte) e, naturalmente, tributação indirecta das trocas de mercadorias cujas rotas continuaram a ter grande importância no oriente. O sistema Bizantino de tributação directa e proporcional do valor da terra, integralmente cobrado em espécie, estabilizado no século IX, terá tido uma influência importante no desenho de tributos semelhantes no ocidente já na Alta Idade Média (OIKONOMIDES, 1996:40-41).

No período medieval há contudo um tributo que, na aparência, tem as características dos modernos impostos sobre o rendimento pessoal. Este tributo, que não é cobrado pelos poderes públicos, mas pela Igreja Católica, é a décima ou dízimo eclesiástico.¹⁵

O seu pagamento obrigatório estava generalizado na Europa medieval e nomeadamente na parte cristã da Península Ibérica no século XII.¹⁶ Com incidência geral, abrangia mesmo os rendimentos da coroa e os dos não crentes, nomeadamente judeus e muçulmanos.¹⁷

Embora na aparência o dízimo seja um tributo regular que incide a uma taxa proporcional fixa sobre todos os tipos de rendimento, não é verdadeiramente assim.

A sua parte principal – o *dízimo real* – apresenta-se como um tributo real, o direito a uma quota do produto da terra, que nem sequer incide sobre o rendimento no sentido próprio porque não se admite a dedução das despesas de cultivo. A razão para a não dedução dessas despesas é expressivamente descrita num edital do Bispo de Viseu, ainda que de época bastante posterior (1814).¹⁸

“Os dízimos devem ser pagos da quantia total da produção da terra, assim dos frutos grossos e maiores, como dos menores e miúdos, à razão de cada dez um, ficando o lavrador com nove para si, não devem nem podem excomputar do total da produção as sementes, pensões, foros e prestações, nem quaisquer despesas que tenham feito (...) porque Deus, a quem se pagam, é o primeiro senhor de tudo, e a quem em primeiro lugar, e sem abatimento algum, se deve satisfazer o que lhe é devido”

15 Poderia argumentar-se que não se trata verdadeiramente de um imposto, por não ser a Igreja propriamente uma entidade pública. Todavia, essa é uma classificação anacrónica, dado que “embora coloquemos hoje essa questão, ela não existia nos espíritos da época” (CIPOLLA, 1974:59). A titularidade do tributo não era sempre da Igreja, já que a dízima podia ser cedida a não-eclesiásticos e transaccionada como bem de investimento (Peter MUSGRAVE, 1999:96); era também frequente, tal como nos impostos, que a cobrança do dízimo fosse “externalizada”, ou seja, cedida a tratantes (LADURIE e Goy, 1982:16 e 44-5).

16 Fortunato de ALMEIDA (1930:I:114).

17 Assim o determinou D. Afonso II em 1218; essa generalidade não era incompatível com isenções pessoais, como as que foram aplicadas às ordens religiosas militares - os Cavaleiros de Santiago, por exemplo, foram isentos do dízimo por Bula do Papa Lúcio III. Cfr. TORRES (1961:842).

18 Citado por Fortunato de ALMEIDA (1930:III:55).

Embora a taxa fosse geralmente a de 10%, correspondendo à designação, o facto de o direito canónico mandar regular a dízima pelos usos e costumes fazia com que essa taxa variasse de paróquia para paróquia,¹⁹ e ainda mais de país para país,²⁰ e que a taxa para cada produção agrícola do mesmo local pudesse ser diferente; o seu carácter costumeiro dava aliás origem a conflitos quando os titulares do dízimo procuravam aplicá-lo a novas produções agrícolas.

A outra componente do tributo era o *dízimo pessoal*, também designado por *conhecença*,²¹ incidindo sobre aqueles (artesãos ou comerciantes) que não participavam do produto agrícola; também este não era um imposto pessoal ou sequer necessariamente sobre o rendimento, podendo assumir a forma de capitação graduada em função da profissão.

Podemos localizar nos séculos XII a XIII o início, na Europa Ocidental, dos processos simultâneos de retoma da economia monetária, ressurgimento do imposto e afirmação do estado moderno – um estado, como sintetiza Gabriel ARDANT (1975:192) “com um sistema judicial e uma administração pagos pelo estado e não pelos administrados, com um exército pago, aquartelado e mantido pelo estado, com armazéns cheios com bens comprados em mercado livre e não requisitados, com obras públicas por pessoal especializado e não com trabalho forçado”. É um processo lento, que levará séculos de significativos avanços e recuos.

Neste processo de ressurgimento do imposto a tributação directa consiste essencialmente em mecanismos de capitação por classes ou de imposto fundiário. Mesmo quando a tributação, formalmente, pretende atingir outro património que não

19 Fortunato de ALMEIDA (1930:I:312)

20 Peter MUSGRAVE (1999:104) refere os extremos de 4% em algumas partes de Itália e 25% em parte de Espanha e Alemanha.

21 Fortunato de ALMEIDA (1930:I:114). Na sua *História da Administração Pública em Portugal*, Gama BARROS (1945:I:330) refere um documento apresentado às Cortes de Coimbra de 1472 que esclarece a diferença entre dízimas pessoais e reais como era vista à época: “Estes dízimos dividem-se em reais e pessoais: o dízimo real tira-se do que semeiam, dos frutos das árvores, dos gados, bestas, colmeias e das coisas em que o poder de Deus mais se manifesta; o dízimo pessoal paga-se daqueles lucros que os homens alcançam pelo seu trabalho, como tributo do reconhecimento a Deus pelo dom que lhes fez da razão e pela saúde e engenho que lhes deu.”

a terra, é a esta que é reconduzida devido à rápida desactualização de quaisquer registos referentes a outras riquezas.²²

Quanto à tributação do rendimento, permanecem os obstáculos da infraestrutura económica e da capacidade administrativa: a dificuldade em descobrir capacidade contributiva e cobrar imposto numa economia agrária de baixa produtividade, com grande proporção de auto-consumo, produção artesanal dispersa e fracos mercados onde a produção agrícola pudesse ser transformada em moeda.²³ A permanente desactualização dos instrumentos de registo da riqueza e do rendimento explica que os impostos directos fosse, lançados por um processo de repartição, ou seja, através da fixação de uma quantia global a cobrar que era repartida por regiões ou localidades, em função da receita conseguida em anos anteriores, deixando-se a poderes locais de vária natureza o encargo de repartir essa quota pelos contribuintes, confiando que eles estariam em melhores condições de conhecer a capacidade de pagar imposto dos indivíduos.²⁴

Outro obstáculo à tributação directa resulta da estrutura política e social da Europa medieval e do *Ancien Régime*. A aplicação de impostos directos era limitada pelas numerosas isenções pessoais do imposto, “privilégios fiscais que obrigavam o poder público a virar-se para os impostos indirectos que incidem pesadamente sobre o consumo de bens necessários”.²⁵ Dada a dispersão da produção, o Estado procura tributar as mercadorias que circulam, e assim esta tributação indirecta incide sobre

22 SELIGMAN (1911:42). É o que se passa, v.g., com os dois impostos ingleses que tributam directamente riquezas móveis, o *fifteenth and tenth* do século XIV (assim chamado pelas diferentes taxas, 1/15 e 1/10, aplicadas respectivamente nas zonas urbanas e rurais) e o *Land Tax* do século XVII (que, apesar do nome, tributava também o capital produtivo empregue na agricultura). Cfr. HARRIS, 2006:37ss e 180ss., respectivamente.

23 ARDANT (1975:174-179).

24 Veja-se ARDANT (1971:345ss). Na Inglaterra, esta prática existe desde 1334, e a possibilidade de contar com um rendimento certo da tributação directa foi mais tarde uma das bases para a capacidade de financiamento das guerras através de dívida (HARRIS 2006:98 e 195). Fenómeno semelhante aconteceu em Portugal com um imposto indirecto, as sisas gerais, que a partir do reinado de D. João III são geralmente “encabeçadas”, ou seja, através de contratos de “encabeçamento” com os concelhos, estes se obrigavam a pagar montantes fixos (“cabeções de sisas”) correspondentes à receita de um ano base, assim transformando o imposto indirecto numa espécie de imposto indirecto (cfr. HESPANHA, 1994:115ss e VASQUES, 2009:16).

25 CIPOLLA (1964:62).

bens que tipicamente vão do campo para a cidade (como o vinho e outras bebidas) ou que são de consumo essencial no campo mas não podem ser aí produzidos, como o sal. O controlo da circulação de mercadorias está na origem de uma engenhosa criação fiscal de Colbert que ainda hoje subsiste, a guia de transporte.²⁶

Os casos de imposto pessoal são excepcionais neste período, sendo um dos exemplos mais conhecidos o do *Catasto*,²⁷ sistema de tributação directa²⁸ introduzido em Florença em 1427. As razões para a sua introdução são, por um lado, as dificuldades financeiras que a República enfrentava com várias guerras dispendiosas, uma circunstância que parece acompanhar a introdução de impostos de rendimento; por outro, a insatisfação com um critério de distribuição da carga fiscal que dependia essencialmente do património imobiliário e, sobretudo, era sujeito a reduções se o contribuinte tivesse as conexões pessoais adequadas.

Nicolau Maquiavel, nas suas *Storie Fiorentine*, descreve assim as circunstâncias que rodearam a introdução do imposto:

“Estavam os cidadãos de Florença cansados dos impostos então aplicados, de modo que concordaram reformá-los, para que fossem iguais segundo as riquezas (...). Sendo a distribuição feita pela lei, e não pelos homens, tributavam-se mais pesadamente os cidadãos poderosos, e por isso antes da deliberação já estes eram contra. Apenas Giovanni de Medici abertamente a apoiava e conseguiu a sua aprovação. E porque para a sua distribuição se agregavam os bens de cada um, acto a que os Florentinos chamam *accatastare*, chamou-se a este imposto *catasto*. Deste modo se puseram regras à tirania dos poderosos, que já não podiam oprimir os fracos ou fazê-los calar nos Conselhos com ameaças, como

26 Cfr. ARDANT (1975:180).

27 A designação de *Catasto* para o imposto resulta naturalmente de este ser aplicado com base num registo (cadastró) do património dos cidadãos. O uso do *catasto de'beni* para este fim vai mais tarde merecer-lhe o sugestivo nome de *libro di dolore* (PARIEU, 1856:27). Sobre o *Catasto* florentino vejam-se os estudos de Anthony MOLHO (1971:75ss e 1995) e Francesco BETTARINI (2011).

28 Dada a relutância em aplicar impostos directos aos cidadãos, o *Catasto* apenas era um imposto em sentido estrito para os residentes nos territórios florentinos exteriores à cidade (MOLHO, 1995:104). Para os residentes de Florença os critérios adiante enunciados referem-se essencialmente à cobrança de quantias que eram qualificadas como empréstimos (forçados, portanto) e integravam a dívida pública da República de Florença. Tendo em consideração que o empréstimo forçado tem carácter de imposto, sobretudo se, como acontecia, a sua remuneração é inferior à de mercado, usaremos, por simplicidade, a expressão “imposto” para o designar.

antes podiam. Este imposto foi assim bem aceite pela maioria e recebido pelos poderosos com grande insatisfação.” (Maquiavel, *Storie Fiorentine*, Liv. IV, Cap. XIV).

A primeira razão da popularidade do *Catasto* é essa certeza decorrente da “distribuição feita pela lei, e não pelos homens”, ou seja, a sua aplicação com base num critério objectivo, o património, e não com base em influências ilegítimas. Esta certeza envolveu uma alteração administrativa – a determinação do património baseada em declarações dos próprios, verificada pela administração e não por cidadãos alheios a esta. Outras características do imposto dão-lhe uma nota de modernidade, nomeadamente a inclusão do património global, a progressividade (progressão por dedução) e a consideração do mínimo de existência.

A técnica do imposto baseava-se em calcular, primeiro, o património do contribuinte, somando as várias formas de riqueza (propriedade imobiliária, dinheiro e valores mobiliários, créditos e rendimentos das actividades artesanais e comerciais), sendo capitalizado o valor dos rendimentos. A este valor eram deduzidas as dívidas, para obtenção de um património líquido. Ao património líquido eram ainda deduzido o valor dos bens necessários à existência (como o valor da residência e respectivo recheio)²⁹ e ainda um valor fixo por cada membro da família, incluindo nesta os filhos ilegítimos³⁰. Na base deste método está a ideia de que do património resulta um rendimento (*sostanza*), mas que o imposto apenas deveria incidir sobre o rendimento disponível após satisfação das obrigações e necessidades familiares (*sobrabondante avanzo alla vitta*), ou seja, um pensamento semelhante ao que modernamente justifica algumas das chamadas deduções pessoalizantes no imposto de rendimento com o objectivo de determinar um rendimento *disponível*, inferior ao rendimento líquido, como base da tributação.

Dada a generosidade das deduções, a generalidade das famílias ficava isenta do *Catasto*, que incidia sobretudo sobre os mais ricos. Os cidadãos isentos ficavam apenas sujeitos a um imposto de capitação de reduzido valor unitário.

29 Tendo em conta os palácios e colecções de arte que fazem a fama do Renascimento de Florença, a não inclusão destes valores na contabilização do património, sem qualquer limite, era bastante conveniente para os cidadãos mais ricos (neste sentido, MOLHO, 1995:104).

30 BRUCKER, (1993:30).

O período de afirmação dos estados modernos até ao século XVIII caracterizou-se pela centralização do poder militar, frequentemente usado numa competição constante com as potências vizinhas, acompanhado pela centralização da máquina administrativa que, entre outras funções, deveria cobrar os impostos que sustentassem aquela afirmação de poder. Num processo de afirmação face a centros concorrentes de poder, o estado concentra em si a força militar e o imposto que a financia – monopólio de força militar e monopólio de tributação são, na expressão célebre de Norbert Elias, “as duas faces do mesmo monopólio”.³¹

Os limitados meios fiscais não são susceptíveis de satisfazer os reis (ou as classes dominantes) que não tiveram usualmente a paciência para esperar que o desenvolvimento económico lhes desse condições para governar e fazer a guerra como pretendiam. “Dado o lento progresso da fiscalidade”, escreve Fernand BRAUDEL, “o Estado vive uma situação difícil, até absurda: as suas despesas ultrapassam regularmente as suas receitas e se aquelas são indispensáveis, inevitáveis no dia-a-dia, estas são conforme o que há e nem sempre se pode ter a certeza de que haja”.³² Os estados em *deficit* estrutural permanente são portanto estrangidos a recorrer a uma série de expedientes: confisco de bens, venda dos cargos públicos, depreciação da moeda. Os mecanismos do capitalismo nascente fornecem ainda às monarquias europeias, como solução, o recurso ao crédito.

Apesar de insuficientes para gerar a receita necessária, estes impostos são suficientes para gerar forte oposição, pela sua imperfeição, desigual distribuição ou peso excessivo. Entre os séculos XIV e XVIII, a tributação é, depois das questões religiosas, a maior causa de revoltas violentas.³³

Os impostos directos são especialmente susceptíveis de causar descontentamento, por duas razões: em primeiro lugar, os impostos sobre a despesa são menos visíveis porque se misturam com o preço dos produtos, produzindo o efeito que hoje é comum designar como *anestesia fiscal* – facto que é

31 Citado em TILLY (1990:85).

32 BRAUDEL (1979:463). Sobre os défices permanentes dos estados da Idade Moderna veja-se também WEBBER e Wildavsky (1986:259ss).

33 ARDANT (1975:193). Sobre estas revoltas contra os impostos vejam-se os capítulos que cobrem o período entre a Baixa Idade Média e o Século XVIII em BURG (2004:84-227).

abundantemente assinalado e registado como positivo pela literatura fiscal, pelo menos a partir do século XVII.

Em segundo lugar, os impostos directos não são, muitas vezes, impostos regulares e periódicos como hoje, mas impostos que são cobrados na sequência de um acto político que procede ao lançamento do imposto – actos que acontecem irregularmente, muitas vezes em virtude de dificuldades financeiras dos estados, e que podem constituir o detonador do descontentamento contra a tributação.

Como lidam os estados em formação com esta resistência ao imposto? Adoptando a sistematização proposta por Gabriel Ardant,³⁴ podemos identificar duas distintas tendências políticas: por um lado, um *sistema de consentimento*, com o envolvimento de formas de representação (cortes, parlamentos) no lançamento de impostos; nos séculos XIII e XIV, é um processo generalizado tanto nas várias monarquias europeias como em outras formas de governo, como as das cidades-estado italianas. A partir do século XV, contudo, se esse processo se reforça em monarquias como a inglesa, inverte-se naquelas que evoluem para uma solução de tipo mais absolutista (nomeadamente a França e a Espanha). Aqui encontramos um *sistema de coacção*, com o espalhar pelo território de uma administração fiscal centralizada (sobretudo em França), apoiada na força armada, e com a concessão ou manutenção de privilégios fiscais às classes dominantes. Estes privilégios fiscais da aristocracia que nos habituámos a associar à França do *Ancien Régime* são assim uma peça essencial deste sistema tributário – garantem ao soberano que não enfrenta uma coligação geral contra o sistema fiscal e a colaboração da aristocracia na repressão das revoltas.

Ao sistema de consentimento não está associado nem uma maior importância da tributação directa nem uma carga fiscal mais leve, pelo contrário: o consentimento parlamentar do imposto – sobretudo se associado, como no Reino Unido, a algum controlo parlamentar sobre o destino da despesa – é um mecanismo que permite obter o consentimento das elites para uma carga fiscal mais pesada.³⁵

O Reino Unido suporta, nos séculos XVII e XVIII, uma carga fiscal mais pesada que a França e tributação britânica assenta também mais pesadamente em

34 ARDANT (1975:194-196).

35 Neste sentido, DINCECCO (2011:24ss).

impostos indirectos.³⁶ A prosperidade comercial da Inglaterra nos séculos XVII e XVIII, bem como o seu avanço pioneiro para a forma de gestão de receitas e despesas a que R. BONNEY e W. Ormond (1999) chamaram “estado financeiro” (*fiscal state*),³⁷ proporcionaram aos governos da Inglaterra e depois do Reino Unido os meios para a sua bem sucedida afirmação política e militar nesse período.

Este estado financeiro assenta no acesso a mercados regulares para a emissão da dívida pública, que pressupõe uma forte gestão centralizada da dívida, da cobrança dos impostos que financiam o seu reembolso e da despesa pública. O *Fiscal State* é assim o produto da *Revolução Financeira* dos séculos XVII e XVIII, definida por KINDLEBERGER (1984:158) como “a grande mudança estrutural nas finanças públicas, seja na localização do poder tributário e no tipo de impostos usados, seja nas instituições para cobrar e gastar as receitas públicas e gerir a dívida pública”. A possibilidade de financiar períodos de despesa extraordinária, geralmente correspondentes, nesta época, a períodos de guerra, depende do recurso regular a mercados de dívida, com a possibilidade de obter taxas de juro reduzidas e dispersar a dívida em títulos transaccionáveis. Esta possibilidade depende por sua vez da reputação financeira dos estados, e assim da sua capacidade para controlar centralmente a despesa pública e para cobrar os impostos suficientes para o o serviço da dívida. Como escreve DAUNTON (2001:32), “o sucesso [britânico] não assentou apenas nas façanhas do exército ou da marinha, ou nos heróis celebrados em monumentos e mitos; dependeu igualmente no trabalho trivial de cobrar impostos.”

A França está em contrapartida muito dependente de impostos directos, cuja cobrança é em grande medida concessionada e cujo carácter odioso é frequentemente assinalado (a *Taille*, nas vertentes *Taille Réelle* e *Taille Personelle*, a *Capitation* e posteriormente os *Vingtièmes*).³⁸ Um consenso que se detecta nos autores do século

36 DAUNTON (2001:5ss e 2010). Veja-se ainda os dados apresentados por DINCECCO (2011:44ss) sobre o volume e tipo de tributos nos vários países europeus nesta época.

37 Sobre este conceito vejam-se igualmente DAUNTON (2001:3ss) e CARDOSO e LAINS (2010:4ss).

38 Sobre estes impostos vejam-se, por ex., ARDANT (1971:342ss) e DUVERGER (1976:147ss). Sobre a última fase da evolução da *Taille* (no século XVIII), sujeita a tentativas de reforma que visavam transformá-la num imposto progressivo e precursor da tributação pessoal do rendimento (limitada, é claro, pela presença das isenções pessoais) veja-se TOUZERY (1994).

XVIII é que a tributação britânica, não sendo mais leve que a francesa, é menos sentida pelas populações.

Não surpreende assim que seja na França do século XVIII que vemos surgir ideias de reforma fiscal radical, que incluem a substituição de todos os impostos por um imposto único, cuja ideia fundamental é a sujeição universal ao imposto, eliminando assim os privilégios pessoais. Algumas destas propostas, como a da *Dîme Royale* de Vauban, têm notas semelhantes às de um imposto único sobre o rendimento.³⁹ As características da fiscalidade francesa levam à reacção que, após 1789, determina a evolução da política fiscal neste país. Com o fim dos privilégios pessoais na tributação, o imposto afasta-se de características pessoais, opta-se por uma tributação que ignora a pessoa do contribuinte em favor do elemento patrimonial e de um imposto real. O odioso da tributação do Antigo Regime contribui para atrasar a adopção de uma tributação pessoal do rendimento em França até 1913.⁴⁰

Não é assim a França, apesar da tradição setecentista de tributação directa, mas o Reino Unido, que é geralmente considerado o berço da tradição moderna do imposto de rendimento a partir do *Income Tax* de 1799. Portugal pode contudo reivindicar um papel pioneiro na tributação do rendimento global. Referimo-nos à Décima Militar, imposto criado pelo Rei D. João IV, através do Alvará de 5 de Setembro de 1641 e Regimento da mesma data, para fazer face às despesas da Guerra da Restauração.⁴¹

Uma das características mais distintivas da Décima é o carácter universal da sua incidência pessoal – a ela estão sujeitas, nos termos do Alvará de 1641 as pessoas

39 No capítulo 1 veremos esta proposta, bem como a do Abade S. Pierre e a ideia de *Impôt Unique* dos fisiocratas. Referindo outros autores franceses com propostas fiscais em sentidos semelhantes veja-se SELIGMAN, (1908:241-2) e ROTHBARD (1995:I:257-9).

40 Neste sentido, TOUZERY (1994:359ss). Esta autora acrescenta que a opção por uma tributação real e que limita a inspecção dos rendimentos individuais pela administração fiscal se deve igualmente à hostilidade face à actividade administração fiscal da monarquia absoluta, com reputação de arbitrária. Nesta perspectiva, o imposto ideal é o imposto sobre portas e janelas, uma das quatro contribuições directas criadas após a Revolução, conhecidas como *quatre vieilles*: “Pode ser calculado do exterior e mesmo da via pública sem nenhuma intrusão em casa do contribuinte” (TOUZERY, *ibidem*).

41 Sobre a décima militar veja-se Romero de MAGALHÃES, 2004; Xavier de BASTO, 2007, 13-19 e Sérgio VASQUES, 2009, 19-21.

“de qualquer qualidade que forem, sem excepção alguma, nem privilégios”. O *Regimento da Décima* de 9 de Maio de 1654, que regula mais desenvolvidamente o imposto, reforça essa ausência de quaisquer excepções de forma particularmente expressiva, antecipando desde logo o risco da criação de excepções à regra geral e tendo consciência de que a criação de uma excepção justifica rapidamente o pedido de criação de outras:

“sendo imposta em Côrtes esta contribuição para a commum defensa do Reino, não é justo que algum particular fique escuso della: e *pedindo-se-me algum privilegio ou isenção, para se não pagar, o não darei; e dando-o, quero e mando que se não cumpra*, e guarde, por mais exuberantes clausulas que leve, e ainda que nelle se faça especial derrogação deste capítulo; e havendo pessoas e logares que tenham taes razões, que possam por ellas pretender semelhante privilegio, lhes mandarei fazer mercê por outra via, *sem se dar exemplo para que outras o peçam*” (ênfase nosso)

A ausência de privilégios de classe para o clero e a nobreza era algo de muito pouco usual num imposto directo e claramente contrário aos costumes do Reino. Um ano após a sua aprovação, a Décima foi a questão central das Cortes de 1642,⁴² tendo o Rei podido contar com uma defesa do imposto de invulgar eloquência. Na véspera do início das Cortes, o Padre António Vieira proferiu o sermão já citado na introdução a este trabalho,⁴³ defendendo a justiça da repartição por todos do imposto e em particular a justiça de que a ele estivessem sujeitos a nobreza e o clero, invocando as especiais vantagens que para estes resultavam da acção real – ou seja, de certa forma, o princípio do benefício.

Quanto à nobreza, argumenta Vieira que são estes os principais beneficiários dos rendimentos da Coroa:

“as comendas, e rendas da Coroa, os Fidalgos deste Reino são os que as logram, e lograram sempre; e é justo que os que se sustentam dos bens da Coroa, não faltem à mesma Coroa com os seus próprios bens” (VIEIRA, 1642:114)

e também que os Fidalgos têm uma especial responsabilidade no sucesso da Casa de Bragança:

42 Romero de MAGALHÃES (2004:164).

43 VIEIRA (1642).

“A segunda razão, por que a Nobreza de Portugal deve servir com a sua fazenda a El-Rei nosso Senhor, que Deus guarde, mais do que nenhuma nobreza a outro Rei, é porque ela o fez (...) quem se gloria da feitura não deve recusar o peso da conservação” (VIEIRA, 1642:115).

Quanto ao clero, lembrando o papel dos reis de Portugal no engrandecimento dos bens da Igreja, apela a que

“concorram pois as igrejas a socorrer os seus fundadores, a sustentar quem as enriqueceu, e a oferecer parte das suas rendas às mãos de cuja realza receberam todas. Mais isto é justiça, que liberalidade; mais isto é obrigação, que benevolência; mais é restituição do que dádiva.” (VIEIRA, 1642:112)

Nem o Rei nem Vieira podiam, contudo, ultrapassar os privilégios fiscais da Igreja, derivados do direito canónico, sendo a imposição de tributos à Igreja e aos eclesiásticos punida com pena de excomunhão. A contribuição dos membros da Igreja, caracterizada no Alvará de 1641 como voluntária,⁴⁴ é portanto formulada por Vieira como um apelo: “não digo que paguem os eclesiásticos: mas digo que dêem”.⁴⁵

A única isenção pessoal de imposto é a estabelecida para os mais pobres: “os órfãos, que viverem por soldada (...) os pobres que pedem pelas portas, nem também outras pessoas tão pobres, e miseráveis, que se não sustentam de outra cousa que de esmolas”.⁴⁶ A Décima preservou sempre, ao longo da sua longa vigência e das transformações que sofreu, esta isenção do mínimo de subsistência.⁴⁷

O Alvará e o Regimento de 1641 são parcos em normas que nos permitam compreender a incidência do imposto, mas o *Regimento da Décima* de 1654, bastante mais desenvolvido, permite-nos concluir que existe uma preocupação de tributar o rendimento real e que se tem em conta, ao contrário da dízima eclesiástica ou da

44 Dispõe o ponto V do Alvará de 5 de Setembro de 1641: “E confiando eu do Estado Ecclesiastico que, assim como se compõem de mui leaes e fieis Vassallos meus, e é igualmente interessado na defensão do Reino, assim tambem com grande vontade acudirá com o mesmo serviço voluntario de suas rendas, sem prejuizo nem offensa alguma de sua liberdade, e immuidade ecclesiastica, a qual não é minha intenção violar nem offender”.

45 VIEIRA (1642:110).

46 Título II, n.º 21, do *Regimento da Décima* de 9 de Maio de 1654.

47 VASQUES (2009:21).

posterior *Dîme Royale* de Vauban, o rendimento líquido.⁴⁸ A definição de rendimento tributável está até, pelo menos num caso, mais próxima da definição de económica de rendimento global do que o conceito hoje subjacente ao nosso IRS, dado que se manda tributar a renda imputada da habitação própria: “As casas, em que viverem os próprios donos dellas, também pagarão decima do que costumavam, ou podiam render”.

É bastante provável que a realidade da cobrança da Décima se afastasse bastante desta intenção de generalidade e proporcionalidade, já que faltavam ao poder real quer recursos administrativos quer a capacidade técnica para a correcta contabilização da matéria colectável.⁴⁹ Com essa insuficiência sofria não só a igualdade tributária mas também a receita do imposto.

Tal como o futuro *Income Tax* britânico, a Décima Militar foi introduzida como medida excepcional e transitória para fazer face às necessidades da guerra, estabelecendo-se que duraria “somente por tres annos, se tanto durarem a guerra, e os aprestos necessarios para ella”. Com algumas interrupções, e alterações de natureza no sentido de uma progressiva cedularização, vigorou até 1851. A décima militar é assim uma boa ilustração da tradição nacional das medidas excepcionais e transitórias de carácter estrutural e duradouro.

48 Assim, o n.º 9 do Título II do Regimento relativo quanto à tributação dos “Lavradores que lavram herdades alheias”, manda estimar “o que lhes fica de ganho depois de paga a renda, fazendo-se abatimento do cabedal, com que entram de semente, despesa de serviço, criados, e gados, e o risco na incerteza das novidades, para que, estimado tudo ao justo, no modo que for possível, se avalie o que lhes fica livre”.

49 Romero de MAGALHÃES (2004:162) caracteriza-a como “uma imposição «por cabeças», muito rudimentar no seu cálculo, que se afastava de uma avaliação que se pudesse imaginar em rigor proporcional aos rendimentos de cada um dos tributados. Como que se tomavam as aparências por boas.”

Capítulo 1

A ciência económica nascente e a tributação do rendimento pessoal

*I've learned that new economic
thinking means reading old books.
Mark Thoma*

Grande parte das traves mestras das finanças públicas dos Estados contemporâneos tem a sua origem nas revoluções liberais, que por sua vez consagraram ideias que se tinham vindo a consolidar ao longo do século anterior, no movimento intelectual a que se chamou Iluminismo. Tanto na Grã-Bretanha posterior à *Glorious Revolution* como nas revoluções americana e francesa e na generalidade das constituições emergentes dos movimentos liberais europeus, encontramos as mesmas ideias comuns, com origem no pensamento do século XVIII: sujeição da despesa pública à lei parlamentar, aprovação anual de um orçamento, igualdade dos cidadãos perante a lei fiscal. Reservando-se também aos parlamentos a criação dos impostos, a tributação encontra ainda uma nova legitimação. Como sintetizou Ferreira BORGES (1831:vii) sobre os regimes liberais, “*no governo da lei são os povos que a si mesmos se tributam*”.

Seria fácil pensar que a ideia de imposto único sobre o rendimento pessoal tivesse também surgido no mesmo contexto, como método lógico de partilhar o imposto entre os membros da comunidade segundo a sua capacidade de pagar, e que o *Income Tax* britânico de 1799 fosse também um produto do mesmo ambiente intelectual.

No presente capítulo procuramos na história das ideias os antecedentes teóricos

e o contexto intelectual da criação do imposto de rendimento, e a investigação revela rapidamente a falsidade daquela conclusão. A ideia de tributação pessoal do rendimento não é, como as outras referidas, um produto das ideias iluministas que tivesse sido consagrada na fase inicial do liberalismo. Só entre o fim do Século XIX e o princípio do Século XX se começa a generalizar tanto a adopção do imposto como a sua defesa como peça essencial do sistema fiscal. Se actualmente damos a este imposto um papel central na realização da nossa concepção de justiça tributária, a criação do imposto de rendimento em 1799 parece quase um acidente, produto de circunstâncias de emergência. A questão que se coloca é então a das razões para esse atraso: porque é que o imposto de rendimento não é então, como hoje, elemento essencial do desenho, ainda que ideal, de um sistema fiscal?

Na resposta a esta questão, devemos ter em conta o grande impulso que o estudo das questões fiscais conhece no seio de uma ciência social nova – a economia política. O século XVIII é o período de formação dessa ciência, que, nas décadas de 60 e 70 desse século¹ se emancipa definitivamente, autonomizando-se da moral e da filosofia política, e adquirindo um pensamento sistemático que contrasta com o carácter fragmentário dos estudos em matéria económica dos dois séculos precedentes. Nessas décadas nasce uma ciência que

“ênfatiza o papel do excedente económico, a sua distribuição pelas classes sociais, e a sua utilização no seio de um processo reprodutivo, [...] a

1 A importância daquelas datas deriva de se tratar do momento em que foram escritas as obras maiores dos autores que SCHUMPETER (1959:235) designa como o “triumvirato” dos fundadores da ciência. Em 1766, Turgot publica as suas *Réflexions sur la formation et la distribution des richesses*; entre 1771-72, Beccaria (o Adam Smith italiano, na expressão de SCHUMPETER, 1954:175) escreve os *Elementi di Economia Pubblica*; finalmente, em 1776, após 11 anos de escrita, Adam Smith publica a formulação mais perfeita e sistemática da economia clássica desse período. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. O texto de Beccaria, correspondente às suas preleções em Milão, entre 1768 e 1771, apenas seria publicado, postumamente, em 1804. Embora o estudo da tributação fizesse parte do plano da obra, nenhum fragmento dessa parte chegou até nós, sendo de admitir que não tenha chegado a ser escrito. O plano da obra de Turgot não inclui qualquer capítulo autónomo sobre tributação (embora tenha vários escritos dispersos sobre o tema) pelo que, das três obras em causa, apenas a de Smith faz um estudo sistemático da tributação, no Livro V da *Riqueza das Nações*. As “honras” de fundadores da ciência económica podem naturalmente ser partilhadas por outros autores, sendo nomeadamente comum destacar entre todos o papel de Adam Smith. MARX (1863:II.1) atribuiu a Quesnay e aos fisiocratas o papel de “pais da economia política moderna”, sobretudo pela sua análise do papel do capital na produção. Lionel ROBBINS (1998:78) escolhe um triumvirato diferente do de Schumpeter: Cantillon, os fisiocratas e Adam Smith.

interdependência entre produção, circulação e distribuição [...] incorporando a dicotomia clássica entre preço de mercado e preço natural” (GROENEWEGEN, 2002:32).

Esta ciência económica nascente inclui pela primeira vez o estudo sistemático do imposto, do ponto de vista da distribuição do seu encargo, da sua repercussão e dos efeitos das várias modalidades de imposto sobre eficiência económica. Antes da segunda metade do século XVIII seria provavelmente difícil delimitar o objecto de um estudo como o faz Pietro VERRI (1781:104): “contemplar o tributo apenas como um objecto que tem relação e influência sobre a circulação, a reprodução anual, sobre a indústria e sobre a prosperidade do Estado”.

Uma ciência económica com esta unidade de objecto e de princípios não surgiu, naturalmente, do nada. Adam Smith, Beccaria e Turgot são herdeiros de um percurso intelectual do pensamento económico dos séculos XVII e XVIII cujas origens remontam a William Petty e Boisguilbert e que passa essencialmente pelos mesmos marcos intelectuais, nomeadamente Locke, Cantillon, Montesquieu, Hume e Quesnay. Estes autores partilham do ambiente intelectual do iluminismo, caracterizado pela troca europeia de ideias. Todos partilham a fé na ciência newtoniana, cujo método experimental e rigor científico procuram transpor para esta ciência. Todos são influenciados pela revolução das ciências sociais provocada pela publicação do *Esprit des Lois* de Montesquieu.

Por volta de 1760, existia assim um conjunto de autoridades reconhecidas na literatura económica europeia, partilhando em maior ou menor medida ideias, temas e métodos comuns. Verificamos um genérico apreço pelas virtudes da liberdade de iniciativa económica (em marcado contraste com o pensamento mercantilista) de braço dado com a ideia de que a actuação dos agentes é previsível e susceptível de ser descrito pela formulação de regras universais – o que permite que a incidência do imposto seja objecto de análise relativamente sofisticada relativamente à sua repercussão. A concepção da riqueza enquanto produto de um processo renovável, no qual é necessário um adiantamento e se cria um excedente, informa as opiniões de que o imposto não deve prejudicar as condições de reconstituição do processo produtivo. O pensamento sobre distribuição da carga tributária vai sendo relacionado com embrionárias explicações do processo global de repartição dos rendimentos.

Os elementos chave da economia política “tinham sido desenvolvidos por clássicos internacionalmente reconhecidos sobre o assunto. Tudo o que faltava era juntá-los num sistema coerente.”²

1.1. Temas comuns: tributação do excedente e princípio de distribuição do imposto; William Petty

Dois temas parecem recorrentes na literatura setecentista. Em primeiro lugar, a questão do princípio de repartição do imposto não é ainda informada pela dicotomia a que estamos habituados, entre princípio da capacidade contributiva, por um lado, e princípio do benefício, por outro – esta distinção só nos aparece verdadeiramente em meados do século XIX. O que encontramos é uma formulação que verdadeiramente sintetiza os dois princípios – deve pagar mais imposto quem tem mais meios para o fazer (sejam o indicador dessa capacidade o rendimento, o património ou a despesa) *porque quem tem riqueza beneficia mais do imposto*, já que a defesa da propriedade é função essencial do Estado que esse imposto suporta.

Corolário desta posição é a preocupação de aliviar os impostos que são efectivamente suportados pelas classes mais pobres, sendo que na determinação dessa incidência real há a preocupação de estudar as formas como o imposto é repercutido. Embora existam pensamentos diversos sobre a forma que essa repercussão efectivamente reveste, os autores não se deixam iludir pela incidência legal do imposto. Os autores desta época estão a defender um sistema fiscal

2 GROENEWEGEN (2002:36). No presente capítulo e no seguinte abordamos o pensamento sobre tributação de um conjunto de economistas dos séculos XVII a XIX, cuja plena exposição pressuporia uma abordagem mais geral do respectivo pensamento económico, abordagem que naturalmente não cabe no âmbito do presente estudo e que portanto não será feita a não ser na medida que pensamos estritamente indispensável. A nossa própria compreensão sobre esses autores é por sua vez tributária de um conjunto de obras gerais de história do pensamento económico que seria fastidioso referir repetidamente, designadamente: SCHUMPETER (1954), Mark BLAUG (1985), Henri DENIS (1993), Avelãs NUNES (1994), Lionel ROBBINS (1998), VAGGI e Groenewegen (2003) e D. P. O'BRIEN (2004). O leitor é assim reencaminhado para estas obras para maiores desenvolvimentos sobre o pensamento económico dos autores abordados, de cuja referência passo a passo vamos prescindir.

progressivo, embora o termo nem sequer ainda exista com este significado.³

A segunda ideia recorrente, aliás ligada com a anterior, é a de que o imposto deve ser pago com o excedente. Este conceito, fundamental nas construções teóricas da Escola Clássica e do pensamento marxista ao longo do século XIX,⁴ está já presente no pensamento desta época, por vezes de forma relativamente embrionária, outras vezes (como sobretudo nos fisiocratas) numa versão evoluída. A incidência do imposto sobre o excedente encontra uma justificação de justiça e uma justificação de eficiência: de justiça, porque vai ao encontro da ideia atrás enunciada de repartição dos tributos – incidência real sobre os mais ricos. De eficiência, porque é também frequentemente enunciada uma justificação ao nível dos efeitos económicos da imposição: o imposto não deve prejudicar as condições de reconstituição do processo produtivo, e deve portanto ser pago com aquela parte do rendimento que é livre (i.e., não necessita de ser novamente aplicada na produção).

Podemos reportar a origem das duas ideias referidas a meados do século XVII e àquele que é provavelmente o mais importante dos precursores da ciência económica, William Petty⁵. Na sua obra mais relevante, *A Treatise of Taxes and Contributions*,⁶ Petty introduz na ciência económica o conceito de excedente em termos semelhantes aos que, cem anos depois, constituiriam a base da análise económica no período que vai dos fisiocratas a Marx. A tributação é tratada como uma das formas da distribuição desse excedente – a tributação opera uma redistribuição da riqueza daqueles que sofrem a incidência do imposto para os que beneficiam da despesa pública.⁷

3 ORAIN (2010:662-3). Progressão tem nesta época simplesmente o sentido matemático de progressão geométrica ou aritmética, e é nesse sentido matemático que aparece ligada aos impostos na proposta fiscal de François de Forbonnais (ver *infra*, 2.4).

4 Veja-se, por todos, Avelãs NUNES (2013:45ss).

5 Este estatuto de mais importante dos precursores é reconhecido na história do pensamento económico nomeadamente por Karl Marx e Lionel Robbins. Nas palavras do segundo destes autores, classificamos todavia Petty entre os precursores e não “entre os que contribuíram para a emergência do sistema no século XVIII” porque “é muito penetrante, mas não há um sistema” (ROBBINS, 1998:65).

6 PETTY (1662).

7 Cfr. ASPROMOURGOS (1996:30). Esta visão do imposto como transferência dentro da comunidade, que encontramos em PETTY, afasta o autor das posições dominantes um século mais tarde sobre os malefícios de uma tributação elevada. A ideia é particularmente manifesta noutra obra de PETTY, *Political Arithmetick* (1690). A abrir o capítulo II desta obra escreve PETTY que só é claro que os impostos diminuem a riqueza de uma comunidade se esse dinheiro “for destruído” ou “exportado

O princípio de distribuição da carga tributária que Petty vê como desejável – e praticamente apresenta como uma evidência – é a referida combinação dos princípios que hoje designaríamos como do “benefício” e da “capacidade contributiva”:⁸

“É geralmente reconhecido por todos que os homens devem contribuir para o Encargo Público de acordo com o quinhão e o interesse que têm na paz pública; ou seja, de acordo com a sua Propriedade ou Riqueza”. (PETTY, 1662:87)

Esta formulação de síntese equipara no fundo o património de cada um com o benefício que cada um retira da actuação do Estado – a paz pública da qual deriva a possibilidade de fruir desse património.

A formulação de Petty, muito semelhante à que encontraremos em Adam Smith, é claramente inspirada na construção de Thomas Hobbes.⁹ A ideia de que a garantia da paz pública e do usufruto da propriedade é a função central do poder público – e, portanto, fundamento do imposto – é uma ideia central do *Leviathan*. A formulação de Hobbes para o princípio de igualdade tributária enfatiza igualmente que o “benefício” acompanha a riqueza: igualdade na tributação é “igualdade na dívida que cada um tem à comunidade pela sua defesa”, dívida essa que é “o desfrutar da vida”; sendo que os ricos que têm o serviço dos pobres, podem ser devedores não só pela suas próprias pessoas, mas por muitas mais (HOBBS, 1651:238).

A concretização da noção relevante de riqueza para a distribuição da carga tributária aponta, todavia, não para uma tributação do rendimento ou do património, mas do consumo. A prioridade é mais uma vez de HOBBS que, no *Leviathan*, concretiza aquela ideia de igualdade tributária afirmando que a tributação deve ter

para fora do reino sem nada em troca”; mas “se o que é cobrado for apenas transferido de uma mão para a outra, então temos que considerar se essa Receita ou Mercadorias são retiradas a uma mão que faz melhorias e dadas a um mau curador, ou vice versa”. A preocupação de PETTY é então construir um sistema fiscal que incida sobre os que fazem consumo supérfluo e distribua a favor dos que usam produtivamente a riqueza (ASPROMOURGOS, 1996:52).

8 Com esta interpretação da formulação de Petty (e da formulação, muito semelhante, de A Smith), cfr. R. MUSGRAVE (1959:66).

9 SELIGMAN (1908:158ss) acrescenta Hugo Grócio, Pufendorf e Sully ao elenco dos autores que apresentam formulações semelhantes, atribuindo-lhes contudo, não uma posição mista, mas a defesa do princípio do benefício – juntamente com Hobbes e Petty, bem como os fisiocratas e von Justi, que referiremos mais à frente.

em conta, não a riqueza das pessoas, mas o que é consumido:

“Que razão há para que aquele que muito trabalha e, poupando os frutos do seu trabalho, consome pouco, deva ser mais tributado que aquele que vivendo ociosamente, e ganhando pouco, gasta tudo o que ganha; sendo que um não tem mais protecção da comunidade que o outro? Mas quando a imposição é lançada sobre aquelas coisas que os homens consomem, todos os homens pagam igualmente pelo que usam; e a riqueza comum não é prejudicada pelo esbanjamento em luxo privado” (HOBBS, 1651: 238-9).¹⁰

A argumentação de Petty vai nesta linha:

“Um homem é na verdade verdadeiramente rico de acordo com o que come, bebe, veste, ou o de que por qualquer forma verdadeiramente usufrui; os outros são apenas potencial ou imaginariamente ricos, pois tendo poder sobre muito, fazem uso de pouco (...) Concluindo-se portanto que cada homem deve contribuir de acordo com o que toma para si, e de que de facto goza”. (PETTY, 1662:87)

Em conformidade com o princípio de justiça enunciado, ao analisar os vários impostos possíveis, nos quais vê diferentes vantagens e desvantagens, a preferência de Petty vai claramente para a tributação do bens de consumo (*excise*), sobretudo do consumo de bens supérfluos¹¹. No cap. XV do *Treatise of Taxes and Contributions* são enunciadas as razões dessa preferência (PETTY, 1662:91): a justiça inerente ao já referido princípio de distribuição (“a Justiça Natural de que cada um pague de acordo com aquilo de que efectivamente usufrui”), um efeito económico positivo que resulta de tributar quem consome e não os aforradores (“o imposto, regularmente cobrado, favorece a parcimónia, que é a única maneira de enriquecer uma nação”); e evitar o que hoje chamaríamos de dupla tributação inerente a uma multiplicidade de impostos indirectos (“ninguém paga duas vezes ou o dobro pela mesma coisa, porque nada

10 Este trecho de Hobbes é citado em epígrafe na obra *An Expenditure Tax* de Nicholas KALDOR (1955), e nele se filiam Kaldor e Rawls na sua defesa de uma tributação da despesa (cfr. *supra*, Introdução).

11 Petty acentua a necessidade de se tributar os bens na fase de consumo, para afastar os impostos dos produtores, como aconteceria na tributação de bens intermédios. Sugere tributar mais pesadamente os bens mais perecíveis, que assume serem os de consumo supérfluo. No fim do século, Charles Danevant, no seu *Discourses on the Public Revenues and Trade of England* de 1697-8, propõe igualmente que a tributação se centre nos consumos supérfluos, sendo que este autor abandona a ideia de percibilidade como indicador, referindo-se antes a bens indispensáveis por contraponto a consumos de luxo. Cfr. McCORMICK (2009:142-3 e 184); O'BRIEN (1999:I:xxxiv-xxxvi); e ORAIN (2010:670-1).

pode ser gasto mais do que uma vez”).

1.2. Antecedentes dos fisiocratas: Vauban e o imposto único sobre o rendimento bruto; Locke e a terra como incidência última de todo o imposto

A França do século XVIII, país no qual, como vimos, a principal tributação directa – a *taille* – tinha como nota distintiva a característica feudal de isenção dos aristocratas e do clero, produziu algumas defesas teóricas de uma tributação do directa, nomeadamente a da *Dîme Royale* (Dízimo Real)¹² do Marechal de Vauban, por vezes referida como uma proposta de imposto único sobre o rendimento.

O ponto de partida de Vauban é uma crítica ao sistema fiscal francês não muito diferente da de outros autores setecentistas: a tributação directa (*taille personnelle*) é arbitrária, imposta sem relação com os meios dos contribuintes e sujeita à influência dos poderosos que aliviam a carga fiscal de uns, que tem que ser suportada por outros; os direitos alfandegários internos arruinam o comércio. O que faz com que as produções cessem por não terem escoamento (VAUBAN, 1707:29-30); e a isenção pessoal de que gozam algumas classes é injustificável.¹³

A sua proposta é apresentada como uma contribuição proporcional “sobre tudo o que traz rendimento (...) imposta, por um lado, sobre todos os frutos da terra, e por outro sobre tudo o que constitui rendimento para os homens” (VAUBAN, 1707:15-16),

12 A obra foi escrita, e publicada anonimamente, ainda na última década do século XVII. Apenas após a morte do seu autor, em 1707, foi publicada sob o nome de Vauban e com um título bastante elucidativo: “Projecto de uma dízima real que, suprimindo a *taille*, as *aydes*, as alfândegas de uma província para outra, a dízima do Clero, os financiamentos extraordinários e todos os outros impostos onerosos e não voluntários, e diminuindo o preço do sal em metade ou mais, produzirá para o Rei um rendimento certo e suficiente, sem despesas e sem estar a cargo de um dos seus súbditos mais do que a outro, que aumentaria consideravelmente pela melhor cultura das terras”. Sobre a *Dîme Royale* veja-se R. HÉBERT (1987:191ss); VAGGI e Groenewegen (2003:40) e DELMAS (2009).

13 “Se todos os que compõem um Estado têm necessidade da sua protecção para subsistir, e se manterem cada um no seu estado e situação natural, é razoável que todos contribuam também. (...) Nada é mais injusto que isentar desta contribuição aqueles que têm mais condições de pagar, para lançar esse fardo sobre os menos abonados, que sucumbem sob a pressão, a qual seria aliás muito leve se fosse suportado por todos em proporção das forças de cada um; donde se segue que toda a isenção a este respeito e uma anomalia que deve ser corrigida” (VAUBAN, 1707:36).

sem quaisquer isenções pessoais (extinguindo portanto as tradicionais isenções da aristocracia e do clero). No detalhe, verificamos que se trata de conjugar uma tributação real sobre o produto bruto da terra (com uma taxa estimada de 5 a 10%) com a tributação, a taxas eventualmente diferenciadas, dos restantes rendimentos: do património imobiliário, de pensões, da actividade empresarial e do trabalho;¹⁴ mantendo-se ainda alguns impostos indirectos, como o do sal.

A arrojada defesa da universalidade do imposto, como contrapartida da protecção universal concedida pelo Estado, e consequente fim das isenções pessoais,¹⁵ justifica só por si o lugar de Vauban numa história do pensamento fiscal. Contudo, para além da fundamentação simples desta universalidade, há muito pouco de interessante nesta obra. O imposto proposto não tem as características que geralmente associamos a uma tributação pessoal – não há qualquer tratamento global do rendimento nem a consideração de um limiar inferior de isenção a título de mínimo de subsistência. Não apresenta uma fundamentação teórica da sua análise, e à sua noção de rendimento falta qualquer abstracção, resumindo-se à enumeração de espécies – optando por uma tributação de produtos brutos, sem consideração dos custos necessários à sua obtenção. Finalmente, impressiona o excessivo optimismo – podemos mesmo chamar-lhe ingenuidade – com que encara as dificuldades de aplicação do seu esquema.¹⁶ A proposta de *Dîme Royale*, para além de ter servido de

14 No caso da tributação do comércio, VAUBAN sente-se claramente pouco à vontade para formular um modo de tributação e prefere deixar a questão “em suspenso” (1707:69), tal como não fica esclarecida a tributação de juros; nos rendimentos dos artesãos e do trabalho, o método de determinação dos rendimentos que descreve assemelha-se bastante ao que hoje chamaríamos de métodos indiciários (*ibidem*, 73ss).

15 Esta fundamentação está sintetizada nas “Máximas fundamentais do sistema” (1707:24-5): todos precisam da protecção do Estado, protecção que o soberano não pode dar se os súbditos não lhe fornecerem meios; donde resulta uma “obrigação natural dos súbditos de todas as condições, de contribuir proporcionalmente”, sendo qualquer “isenção desta contribuição injusta e abusiva”.

16 Alguns exemplos ilustrarão esta nossa ideia. Para VAUBAN, (1707:16) a dízima eclesiástica, que lhe serve de modelo, “nunca provoca queixas”; os cobradores da *Dîme Royale* “nunca levarão do campo mais do que aquilo que é de direito”; uma vez fixada a taxa, “basta afixá-la à porta das Igrejas e todos saberão com o que contam” e “ninguém se queixará” porque “é sempre proporcional ao seu rendimento” (*ibidem*, 16-17); o Rei “nunca mais precisará de estabelecer imposto extraordinário” nem “jamais de fazer um empréstimo” para prover a todas as suas necessidades financeiras porque o imposto “pode ser subido ou baixado sem dificuldade e sem qualquer embaraço” (*ibidem*, 17); e não haverá dificuldade em determinar o rendimento de cada um, “desde que nos apliquemos e o Rei se explique bem com uma Ordenação severa” (*ibidem*, 58). Enfim, nas

claro alvo de todos aqueles que ao longo do século criticaram em França a tributação do produto bruto da terra (como os fisiocratas), não nos parece ter tido influência significativa no desenvolvimento das ideias sobre tributação no século XVIII.

Além de Vauban, a defesa de uma tributação directa do rendimento é também feita por Irénée Castel de Saint-Pierre (Abade de Saint-Pierre), nomeadamente na *Mémoire pour l'établissement de la taille proportionnelle* de 1717 (bem como outros textos subsequentes do mesmo autor em torno da proposta de *taille proportionnelle* ou *tarifée*)¹⁷. Pierre Boisguilbert desenvolve igualmente críticas à tributação indirecta, por reduzir o comércio, e propõe o fim das isenções pessoais na *taille*.¹⁸

Nenhuma destas propostas foi particularmente influente no debate setecentista, ao contrário da mais famosa – e polémica – defesa de uma tributação directa exclusivamente sobre a renda da terra, feita em meados do século pelo movimento dos fisiocratas. Para melhor a contextualizarmos convém, contudo, debruçarmo-nos previamente sobre uma proposição aceite pelos fisiocratas e primeiro formulada por John Locke,¹⁹ segundo a qual todo o imposto recai, em última análise, sobre a renda da terra, sendo assim preferível tributá-la directamente.²⁰

panglossianas palavras do autor, “quanto mais examinarmos este sistema, mais o acharemos excelente; além de todas as belas qualidades que já fiz notar, encontraremos sempre outras” (*ibidem*, 19).

17 Cfr. DELMAS (2009).

18 Cfr. Henri DENIS (1993:147) e GROENEWEGEN (2002).

19 As considerações mais famosas de Locke sobre tributação são obviamente as que faz no *Two Treatises of Government* em torno da questão da legitimação do imposto pelo consentimento e da relação entre este e os direitos individuais dos cidadãos, e que estão fora do âmbito a que nos propusemos. A referida obra é omissa nas outras questões tributárias relevantes – tipos de imposto desejável, formas de cobrança, incidência – mas contém uma formulação curta e um pouco ambígua sobre o princípio da distribuição da carga tributária, em que parece inserir-se na linha iniciada por Hobbes e Petty (neste sentido, Jane HUGHES, 2007:263): “os governos não podem ser sustentados sem um grande encargo, e é justo que quem goza o seu quinhão da protecção deva pagar do seu património a sua proporção da respectiva manutenção” (“*governments cannot be supported without great charge, and it is fit every one who enjoys his share of the protection should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it out of his estate his proportion for the maintenance of it*”, LOCKE, 1698:II:XI:§140). O uso da palavra “*estate*” é também ambíguo e foi também já interpretado, quer no sentido em que o traduzimos (“património”) quer no sentido mais restrito de património fundiário (cfr. Martin HUGHES, 1990), o que quereria dizer que Locke defenderia uma distribuição da carga tributária em linha com a incidência económica que no seu entendimento existe para qualquer imposto.

20 Cfr. ROBBINS (1998:77) e GROENEWEGEN, 2002:160-161. Locke avança esta tese na Parte III da obra *Some Considerations of the Consequences of the Lowering of Interest and the Raising the Value of Money* (LOCKE, 1691). Escreve o autor: “[os impostos] num país em que a maior riqueza está na

O argumento de Locke, numa longa análise da repercussão dos impostos, é que os comerciantes estão em condições, perante a tributação do consumo, de repercutir os impostos nos preços; sendo os salários de mera subsistência, não podem os trabalhadores suportar o imposto, o que provoca aumento dos salários; e este aumento faz subir o custo da produção agrícola, diminuindo os fundos disponíveis para o pagamento de rendas, que necessariamente descem. Assim, conclui o autor, “é em vão que se procurará fazer incidir o encargo do Governo em qualquer outra coisa [que não a terra] (...) O mercador (faça-se o que se fizer) não o suportará, o trabalhador não pode, e portanto o proprietário tem de o fazer” (LOCKE, 1691:50).

A tributação do consumo acaba mesmo por ser, para os proprietários, pior que a tributação directa da terra ou das rendas, porque esta deixa inalterado o valor bruto das rendas, enquanto a tributação indirecta o faz descer. Assim, “embora [o proprietário] não pague este imposto imediatamente da sua bolsa, a sua bolsa ficará com ainda menos dinheiro no fim do ano pela descida das suas rendas, o que é um mal estável e duradouro” (LOCKE, 1691:47) já que, “uma vez descidas as rendas, elas não são facilmente subidas de novo” (*ibidem*, p. 50).

Este mecanismo de repercussão depende da suposição de que os salários tendem para o mínimo de subsistência, o que é uma ideia comum no pensamento económico dos secs. XVI e XVII, pressupondo a ideia de que a baixa do salário para um valor inferior reduz a oferta de trabalho.²¹ É claramente esse o pensamento de Locke quando escreve que “tendo o trabalhador apenas o mínimo para subsistir (...) ou os salários sobem com o preço das coisas, para que ele subsista; ou, não podendo com o seu trabalho manter-se a si e à sua família, recorre à paróquia e então a terra suporta o encargo de forma ainda mais pesada”.²² A defesa de que o salário tende

terra, na maior parte recairão sobre a terra (...) aqueles impostos que parecem menos afectar a terra, irão mais seguramente do que quaisquer outros descer as rendas.” (LOCKE, 1691:47).

21 Para um tratamento desta ideia no pensamento económico pré-Smithiano veja-se GROENEWENGEN, 2002:157ss.

22 LOCKE (1691:48). A ideia de que a repercussão dos impostos indirectos nos preços provoca por sua vez um aumento dos salários já tinha, antes de Locke, sido abordada por vários autores (cfr. GROENEWENGEN, 2002:159-160), nomeadamente por Thomas MUN, que é talvez o primeiro a defender que a tributação indirecta não recai efectivamente sobre os consumidores mais pobres, escrevendo: “não são estas pesadas contribuições tão prejudiciais à felicidade do povo comum como é geralmente estimado; porque se o alimento e o vestuário do pobre fica mais caro por causa do imposto de consumo [“excise”] também o preço do seu trabalho aumentará em proporção, pelo que o encargo (se

para o mínimo de subsistência – teoria a que Ferdinand Lassalle viria a chamar de “Lei de Bronze dos Salários” – caracterizou também o pensamento dos fisiocratas e da escola Clássica e contribui para explicar que, no momento da introdução do primeiro *Income Tax* britânico, o Primeiro Ministro William Pitt omitisse os salários dos trabalhadores do elenco de rendimentos que aquele imposto visava atingir.

1.3. O *Impôt Unique* dos fisiocratas

Destes antecedentes bebeu certamente a escola dos fisiocratas²³, que fizeram da defesa da tributação directa uma das suas propostas fundamentais, sendo talvez os primeiros autores que derivaram de um sistema de análise económica uma proposta de reforma fiscal completa. *Les économistes*, como se designavam à época, introduzem a ideia de imposto único sobre a renda da terra, na medida em que a renda é o rendimento que absorve todo o excedente (*produit net*) na produção.²⁴ Adeptos da ideia de que as relações económicas são regidas por leis naturais que a actuação dos governos deve acima de tudo respeitar, entendem aquele imposto como o único que se conforma à natureza, e todos os outros tipos de tributação como

existir) continuará a incidir sobre o rico” (MUN, 1664:85).

23 A escola dos fisiocratas, escreve SCHUMPETER (1954:220), “era inexistente em 1750. *Tout Paris* e ainda mais Versalhes falavam dela de 1760 a 1770. Praticamente toda a gente (excluindo economistas profissionais) a tinha esquecido em 1780”. Trata-se de um conjunto de autores de grande coesão de pensamento, unidos pela reverência à figura do seu indisputado *caput scholae*, François de Quesnay. Além deste, os seus autores mais importantes são o Marquês de Mirabeau (pai do revolucionário com o mesmo nome), Dupont de Nemours, Mercier de la Rivière e, até certo ponto (a inclusão na escola é duvidosa) Jacques Turgot. Especificamente sobre o pensamento fiscal dos fisiocratas veja-se Bernard DELMAS (2009) e GROENEWENGEN (2002:222ss).

24 O imposto único fisiocrático não é um imposto único sobre as várias fontes do rendimento e poderia assim pensar-se ser descabido o seu tratamento neste contexto. Todavia, esta excursão pela defesa do imposto único sobre a renda da terra justifica-se na medida em que as semelhanças face à ideia de imposto sobre o rendimento global, tal como ele foi inicialmente concebido, são mais importantes do que aparentam. Como veremos, o imposto de rendimentos do sec. XIX é concebido como um imposto minoritário, a pagar pelas classes possidentes, com a sempre presente preocupação de que o imposto não prejudique as condições de criação de riqueza. É, assim concebido, de certa forma, como um imposto sobre o excedente. O que verdadeiramente é diferente é a compreensão sobre a natureza desse excedente.

arbitrários e prejudiciais aos povos e ao soberano.²⁵

Os fisiocratas tratam a tributação como um elemento da distribuição do excedente,²⁶ e a proposta de substituir todos os impostos por uma tributação da renda da terra deriva da sua compreensão sobre a natureza desse excedente. Na síntese de Avelãs NUNES (1994:113) este será “a parte da produção social que fica depois de se reconstituírem as condições de reprodução da actividade produtiva, quer os meios de produção quer os meios de subsistência daqueles que se empregam em actividades produtivas”. Mas – e esta é a pedra de toque da construção teórica fisiocrática – só na agricultura se pode produzir esse excedente, ou seja: só o trabalho agrícola é capaz de um *output* capaz de cobrir todos os *inputs*, reconstituindo as condições iniciais do processo produtivo; gerando ainda algo mais, que é apropriado pelos proprietários fundiários sob a forma de renda e consumido sem que esse consumo inviabilize o recomeço do processo produtivo.²⁷

O capital e o trabalho empregues nas manufacturas são estéreis, no sentido de

25 Referindo-se a imposição de outros tributos que não aquele imposto único, Dupont de NEMOURS (1768:XVI) fala de “infelidades às quais as Nações se expõem, quando crêem poder governar-se ou ser governadas arbitrariamente; enquanto a Natureza nos dotou de leis supremas, de um encadeamento físico e inviolável de causas e efeitos que não deixam à nossa inteligência e à nossa liberdade que o cuidado de os estudar e com eles conformar a nossa conduta”.

26 Como escreve QUESNAY (1767:331-2), “o imposto bem ordenado (...) deve ser encarado como uma parte destacável do produto líquido da terra de uma nação agrícola”.

27 É frequente apontar que os fisiocratas vêem o excedente como excedente físico da agricultura – o volume da colheita que ultrapassa o que se semeia, aproveitando a fertilidade natural da terra, ou seja, como refere Avelãs NUNES (1994:113), “a diferença entre duas grandezas físicas, não uma diferença entre duas grandezas de valor”. Olhando com mais detalhe, a tese fisiocrática é um pouco mais complexa e um pouco mais ambígua. Existe excedente na agricultura porque o que se produz é suficiente para cobrir não só o que se semeia como a reconstituição do restante capital empregue (*avances*) incluindo a subsistência dos trabalhadores, sobrando ainda a renda fundiária. Este *quantum* que sobra é o *produit net*. Todavia, como fica claro pela análise do *Tableau Économique* (QUESNAY:1759), tanto a reconstituição do capital como as subsistências implicam a utilização de um conjunto heterogéneo de bens, incluindo bens manufacturados, não sendo portanto viável definir o excedente em termos puramente físicos, o que leva a que no *Tableau*, e em várias obras de autores fisiocratas, o tratamento seja feito em termos de unidades monetárias, comparando custos e produto *em valor* (cfr. Avelãs NUNES, 1994:156). O erro de Quesnay, como refere SCHUMPETER (1954:229), é que “o seu ponto de partida era a produtividade física, ou seja, a criação de coisas e não de valores. Ele deu por adquirido que a produtividade física implicava produtividade de valor, e a meio do caminho mudou de uma para a outra”. Falta-lhe assim um tratamento da questão dessa produtividade em termos de valor (do aumento de valor que resulta da produção), pois só esse tipo de tratamento permitiria comparar o resultado da produção com um conjunto heterogéneo de *inputs*.

que não geram mais produto do que o foi empregue na produção. Quanto à classe produtiva (agrícola)²⁸, que emprega capital e trabalho na agricultura, não fica com mais do que o estritamente necessário para o reinício do processo produtivo, transferindo todo o excedente para os proprietários, sob a forma de renda. Identificando assim a função do capital, os fisiocratas não atribuem aos capitalistas qualquer participação no excedente, na distribuição da riqueza nova criada.²⁹

A proposta fisiocrática de tributação, que parte destes pressupostos teóricos, foi sintetizada por François Quesnay na máxima V das *Maximes générales du gouvernement économique d'un royaume agricole* nestes termos:

“Que o imposto não seja destrutivo, ou desproporcionado à massa de rendimentos da nação; que o seu aumento siga o aumento do rendimento; que seja estabelecido imediatamente sobre o produto líquido fundiário e não sobre o salário dos homens, nem sobre os alimentos, onde se multiplicariam os custos de cobrança, prejudicariam o comércio e destruiriam anualmente uma parte das riquezas da nação. Que não se tomem igualmente parte das riquezas dos cultivadores; já que os adiantamentos da agricultura devem ser encarados como intocáveis, devendo ser conservados preciosamente para a produção do imposto, do rendimento e da subsistência de todas as classes de cidadãos: de outra forma o imposto degenera em espoliação e causa um definhamento que arruína prontamente um Estado.” (QUESNAY, 1767:330)

Assim, deve haver um único imposto directamente sobre o produto líquido, ou seja, sobre a renda dos proprietários fundiários. Tal não piora a posição destes – os proprietários ficam numa situação *melhor* se a tributação for feita directamente sobre as suas rendas. Se considerarmos que a tributação proposta pelos fisiocratas implica eliminar a isenção pessoal de que gozam os aristocratas e o clero na tributação

28 A análise dos fisiocratas divide a sociedade em 3 classes: a classe produtiva, constituída pelos agricultores; a classe dos proprietários; e a classe estéril, constituída pelas manufacturas. A peculiaridade desta divisão é que nas classes estéril e produtiva são incluídos indistintamente os patrões e trabalhadores, consoante o sector de actividade em que empregam. Supõe-se que a actividade agrícola é conduzida em grandes explorações por empresários-rendeiros responsáveis pelo adiantamento do capital e pagamento das rendas (cfr. SCHUMPETER, 1954:227).

29 Como refere Henri Denis, há uma incoerência no *Tableau Économique* quando, identificando correctamente o papel do capital no sistema produtivo, enquanto adiantamento (*avance*), não se prevê qualquer remuneração para esse adiantamento, nem para o rendeiro, nem para o artífice. Sendo que “não se vê por que é que os rendeiros empatariam capital se não lhes rendesse nada” (DENIS, 1993:173-4). Em sentido semelhante cfr. VAGGI e Groenewegen, 2003:69.

directa, percebemos a importância política do argumento.³⁰ Tal acontece porque a tributação da classe estéril (as manufacturas) acaba por ser repercutida sobre os proprietários; e a tributação da classe produtiva, se não for repercutida da mesma forma, prejudica a criação de riqueza agrícola (e, consequentemente, as rendas).

Quanto aos impostos sobre a classe estéril, os fisiocratas adoptam uma posição semelhante à de John Locke sobre a incidência dos impostos indirectos quando aplicados sobre as manufacturas – eles recairão necessariamente sobre os proprietários fundiários.³¹ A explicação de tal posição pode encontrar-se na obra *Philosophie rurale* de François Quesnay e do Marquês de Mirabeau,³² a propósito do *excise* inglês: o pagamento do imposto leva a que os rendeiros “diminuem a renda à medida das perdas que o imposto indirecto lhes inflige”, perdas que resultam não só do impacto do imposto nas receitas dos próprios rendeiros mas também pelo “aumento das remunerações pagas pela classe produtiva” (ou seja, aumento dos salários dos trabalhadores rurais) e pelo aumento de preço dos bens manufacturados. Esse acréscimo de preço não é suportado pela “classe estéril” sendo antes esta classe “indemnizada pela classe produtiva e pela dos proprietários” por via daquele aumento de preços (QUESNAY e Mirabeau, 1763:191-3). O resultado será o mesmo se, em vez de tributação dos bens de consumo, forem tributados os salários dos trabalhadores.³³

30 A consideração da questão das isenções pessoais (e do facto de estas não impedirem que, por via da repercussão, os nobres proprietários suportem a incidência real do imposto) é claramente feita por Turgot: “Jamais se teria imaginado tributar o cultivador, em nenhum país, sem o privilégio que tinha a nobreza francesa de não pagar imposto (...) absurdo que o governo não ousou atacar de frente. Tributar o cultivador é um meio de iludir este privilégio: é preciso toda a inconsciência da nossa antiga nobreza para se deixar apanhar numa armadilha tão grosseira” (carta de 2 de Dezembro de 1768 citada por DELMAS, 2009:89).

31 Cfr. DELMAS, 2009:87-8 e GROENEWENEN, 1977:xxi-xxii.

32 Refere a tradutora da edição utilizada (Teodora Cardoso) que a obra foi publicada com a autoria exclusiva do Marquês de Mirabeau, mas é relativamente consensual a atribuição do capítulo que inclui o trecho citado à colaboração entre os dois autores.

33 O pressuposto do pensamento fisiocrático é também o de que os salários são reduzidos ao mínimo de subsistência pela concorrência entre os trabalhadores e sobem com o aumento dos preços dos bens essenciais (ou com a tributação dos próprios salários) devido à redução da oferta de trabalho – os trabalhadores emigrarão ou tornar-se-ão “ladrões e pedintes” (GROENEWENEN, 2002:171). Esta posição pode ser ilustrada com este pitoresco excerto de QUESNAY (1767:338): “a imposição sobre os homens de trabalho que vivem do seu salário não é, rigorosamente falando, mais do que uma imposição sobre o trabalho, que é paga por aqueles que empregam os trabalhadores; do mesmo modo

Quanto aos impostos (directos ou indirectos) que incidam sobre a actividade agrícola, a preocupação dos fisiocratas é que estes impostos possam recair sobre a classe produtiva, diminuindo portanto os fundos disponíveis para o capital (*avances*) empregue na agricultura.³⁴ No comentário à 3ª edição do *Tableau Économique*, Quesnay alerta para o risco da decadência de uma noção agrícola por “má forma de tributação que incidisse sobre os rendimentos dos rendeiros. *Noli me tangere*: é a divisa destes adiantamentos” (QUESNAY, 1759:103). Será nomeadamente o caso do tributo que incidisse sobre o produto bruto da terra, e não sobre a renda, já que “não teria qualquer relação com o produto líquido; quanto mais a terra fosse medíocre e a colheita frágil, mais ele seria oneroso, injusto e desastroso” (QUESNAY, 1767:339). A mesma crítica é feita aos tributos que, como a corveia, resultam na prestação de dias de trabalho em favor do Estado, porque desviam braços do trabalho produtivo.³⁵

Sendo a renda fundiária o único rendimento que, no *Tableau Économique*, não é necessário reaplicar na produção para recomeçar o processo produtivo, ela está disponível para a imposição sem prejuízo para actividade produtiva. Apenas o rendimento da propriedade deve ser tributado, e não a própria propriedade, porque, como escreve Dupont de NEMOURS (1768:XVI), “o imposto deve suportar despesas que perpetuamente renascem; não pode portanto ser retirado senão de riquezas que renascem”.

Não valendo a pena tributar a classe estéril porque, devido à repercussão, o imposto recairá sobre os proprietários, mais vale optar pelo imposto directo sobre a renda: ele não provoca uma interferência nas transacções e tem maior eficiência de cobrança. Nos impostos sobre a classe estéril “os custos de cobrança ultrapassariam o imposto e recairiam sem regra sobre o rendimento da nação e do soberano” (QUESNAY, 1767:338). Assim,

“a forma de imposição mais simples, mais regrada, mais proveitosa para o Estado e a menos onerosa para os contribuintes, é a que é estabelecida

que uma imposição sobre os cavalos que trabalham a terra não seria realmente mais que uma imposição sobre as próprias despesas de cultivo”.

34 Cfr. DELMAS (2009:86-7).

35 Cfr. DELMAS (2009:86).

proporcionalmente ao produto líquido e imediatamente na fonte das riquezas que continuamente renascem.” (QUESNAY, 1767:339).

Como se vê, o argumento central de Quesnay a favor do imposto directo não assenta em argumentos de justiça na repartição do imposto, mas de eficiência económica, derivados da sua compreensão teórica sobre a economia. Para usar as palavras de SCHUMPETER (1954:223), “basear [a tributação] exclusivamente num imposto sobre a renda líquida da terra foi a maneira de Quesnay aplicar a sua teoria de que renda líquida da terra era o único tipo de rendimento líquido existente, sobre o qual qualquer imposto deve, em qualquer caso, recair”. Não se pergunta essencialmente se é mais justo que os proprietários suportem o encargo do imposto – argumenta-se com os custos de cobrança de impostos que de qualquer modo seriam suportados pelos proprietários, ou com os efeitos negativos que a imposição poderia ter na produção agrícola.³⁶

Fundamentar a repartição do imposto assim concebida num princípio de justiça da distribuição da imposição foi a tarefa de um outro fisiocrata, Du Pont de Nemours. A via que toma não é simplesmente a de que o imposto recai sobre os proprietários porque estes detêm a capacidade contributiva; também Nemours acrescenta o princípio do benefício, em moldes semelhantes aos já expostos. O imposto é visto como uma contribuição necessária à conservação do direito de propriedade (“A finalidade do imposto é a conservação do direito de propriedade e da liberdade do homem” – NEMOURS, 1768:§XV), sendo assim natural que os beneficiários da propriedade suportem o imposto, e o suportem na proporção do aumento da sua própria riqueza, que é possibilitado pelo imposto. Os proprietários

36 Circunscrever o imposto apenas ao *produit net* da terra teria também naturalmente problemas de praticabilidade, como é apontado por Turgot na obra (incompleta) *Plan d'un mémoire sur les impositions*, de 1763, num exemplo da sua “aceitação crítica” da teses fisiocráticas (GROENEWEGEN, 1977). O problema põe-se com mais acuidade nas terras não arrendadas (a renda serve de indicador do produto líquido), que constituíam a maioria das terras de França. Mas mesmo nas terras arrendadas Turgot não acredita na possibilidade de a administração conhecer o valor real das rendas, e refere que acreditar na verdade das declarações seria “falta de conhecimento da natureza humana”, o que o leva a confessar que a tributação numa proporção do rendimento líquido lhe parece “completamente impossível; neste sistema, o Rei ou o Governo estão sozinhos perante todos, e todos estão interessados em esconder o valor real da sua riqueza” (TURGOT, 1763:199-200). O autor nunca completou todavia a obra, que termina precisamente onde começaria a descrição do sistema proposto por Turgot para tributar o rendimento líquido da terra.

não têm nenhuma diminuição de rendimento por via do imposto:

“os proprietários fundiários que parecem pagar imposto sobre os seus rendimentos, pagam-no pelo contrário sobre um aumento das riquezas disponíveis ou de produto líquido que não existiria sem o estabelecimento do imposto; já que só a segurança que o imposto dá à propriedade pode sustentar e favorecer os empreendimentos e trabalhos pelos quais a cultura chegou ao ponto de fazer nascer um produto líquido. (...) Desta forma, o imposto, ao qual pertence uma parte proporcional do produto líquido, é muito vantajoso para os proprietários fundiários; já que alarga as suas riquezas e os prazeres que podem obter” (NEMOURS, 1768:§XVII).

Em contrapartida do pagamento do imposto, o Estado deve tornar a condição de proprietário preferível a todas as outras. “Se qualquer outra for preferível à de proprietário fundiário, os homens virar-se-iam para esta outra. Negligenciariam o emprego das suas riquezas mobiliárias a criar, melhorar e cuidar da propriedade fundiária” (NEMOURS, 1768:§XVII). Esta condição de preservação da condição dos proprietários limita então o montante máximo do imposto, já que se ele for excessivo eles deixarão de fazer aqueles investimentos – *avances foncières* – que no pensamento fisiocrático são susceptíveis de aumentar a produtividade da terra e portanto proporcionar crescimento. Assim, estes *Économistes*, além de pioneiros na teorização do papel do capital na produção, foram ainda pioneiros na teorização dos efeitos da elevada tributação do rendimento sobre os incentivos ao investimento.

Os fisiocratas concebem ainda a titularidade do imposto pelo soberano como uma espécie de compropriedade das terras, em que o direito a uma parte do produto líquido é tão originário como a propriedade, e a proporção dessa participação é determinada pelas leis naturais, que naturalmente impedem que o imposto seja excessivo e, portanto, destrutivo.³⁷ Daqui deriva também a defesa da monarquia absoluta, pois só o soberano hereditário comunga dos interesses de longo prazo dos proprietários no crescimento do produto líquido³⁸, e só esse soberano é, nas palavras

37 Como escreve TURGOT (1763:199), os impostos futuros a pagar seriam incorporados no valor das transacções das terras e “depois de algum tempo, na verdade, ninguém estaria a pagar impostos. Mas o Rei seria proprietário de uma parte proporcional do rendimento de todas as terras”. Cfr. ainda DELMAS, 2009:90-91. Essa proporção natural seria, na opinião dos Fisiocratas para a França do seu tempo, de um terço.

38 Nas palavras de Du Pont de NEMOURS (1768:§XVIII), “é impossível que um Soberano, aritmeticamente convencido de que só conseguiria crescer as suas riquezas, e portanto o seu poder, pela prosperidade dos seus súbditos, não tente instruir-se em tudo o que possa aumentar a

de Albert HIRSCHMAN (1977:122) “compelido por razões de interesse individual a promover o interesse comum”.³⁹

Assumida esta peculiaridade da posição fisiocrática sobre a natureza do excedente, a ideia de tributar exclusivamente a renda da terra é menos diferente de outras posições anteriores e posteriores do que aquilo que aparenta. No pensamento fisiocrático, os rendimentos de todas as outras classes (que não os proprietários) constituem despesas necessárias à produção. A ideia é tributar apenas a capacidade de consumo não necessário à reprodução, excluindo os rendimentos dos trabalhadores porque são os estritamente necessários à subsistência, e os rendimentos dos empresários agrícolas e os obtidos nas actividades manufactureiras, porque estes são exactamente o necessário para reiniciar o processo produtivo.⁴⁰ A questão não é portanto quem tem riqueza (ou capacidade para pagar) mas que riqueza pode ser tributada sem prejuízo da produção, como é sintetizado por Turgot:

Nem toda a riqueza pode pagar imposto: tem também que estar *disponível*, quer dizer, não pode ser necessária à reprodução do ano seguinte, imediata ou mediamente. Qualquer riqueza pode ser tomada por um poder superior, mas nenhuma riqueza que seja necessária à tarefa da reprodução pode ser desviada desta sem prejudicar esta reprodução a riqueza nacional e consequentemente os meios do poder do governo. Eis toda a teoria do imposto.” (TURGOT, 1767:435).

Tributar apenas o excedente (o que pode ser retirado aos particulares sem prejuízo da subsistência e do necessário à produção) é uma ideia que já encontramos em Petty, que voltaremos a encontrar na escola clássica inglesa. A originalidade

tranquilidade e felicidade dos seus povos, e activamente os mantenha no livre gozo dos seus direitos de propriedade”. Mais à frente (ibidem, §XIX) acrescenta: “Só os Monarcas hereditários, cujos interesses pessoais e particulares, presentes e futuros, possam estar intimamente, sensivelmente e manifestamente ligados aos das suas nações, pela compropriedade de todos os produtos líquidos do território sujeito ao seu poder”.

39 A participação do soberano no crescimento do *produit net* por via do imposto assegurará que o soberano tem interesse em deixar a economia funcionar segundo a ordem natural; o *laissez faire*, a liberdade para buscar o interesse individual, assegurarão a máxima prosperidade do soberano e da nação. Uma sociedade que siga essa ordem natural será além disso uma sociedade agrícola, o que para os fisiocratas é também vantajoso para o soberano: a sociedade mercantil é-lhe desvantajosa porque a natureza difusa e móvel da riqueza do mercador ou do banqueiro são “uma sujeição para os governos” (HIRSCHMAN, 1977:120) porque tal riqueza nada pode render ao soberano.

40 Neste sentido, BLAUG (1985:65) e ABADAL, 2012:149-50.

fisiocrática está assim na sua peculiar noção de excedente, que nega ao capital a característica de ser fonte autónoma de riqueza nova ou, pelo menos, fonte autónoma de participação na distribuição dessa riqueza nova. A proposta de imposto único não assenta numa análise sobre capacidade contributiva individual – ignorando assim a questão de a riqueza não fundiária, independentemente do seu papel no processo produtivo, conferir ao seu titular capacidade para suportar um imposto.

Essa peculiaridade faz a tese fisiocrática parecer estranha e injusta, tanto aos nossos olhos como aos olhos dos contemporâneos. Voltaire, com a sua característica ironia, captura habilmente no conto “L’homme à quarente écus” o ridículo de desigualdade a que tal situação conduziria. Supondo um estado de coisas em que o imposto fisiocrata tivesse sido implementado, Voltaire escreve esta fala de um homem rico para o pequeno proprietário fundiário:

Moi, dit-il, que je contribue aux besoins de l’État! Vous voulez rire, mon ami; j’ai hérité d’un oncle qui avait gagné huit millions à Cadix et à Surate; je n’ai pas un pouce de terre, tout mon bien est en contrats, en billets sur la place: je ne dois rien à l’État; c’est à vous de donner la moitié de votre subsistance, vous qui êtes un seigneur terrien. Ne voyez-vous pas que, si le ministre des finances exigeait de moi quelques secours pour la patrie, il serait un imbécile qui ne saurait pas calculer? Car tout vient de la terre; l’argent et les billets ne sont que des gages d’échange: au lieu de mettre sur une carte au pharaon cent setiers de blé, cent boeufs, mille moutons, et deux cents sacs d’avoine, je joue des rouleaux d’or qui représentent ces denrées dégoûtantes. Si, après avoir mis l’impôt unique sur ces denrées, on venait encore me demander de l’argent, ne voyez-vous pas que ce serait un double emploi? Que ce serait demander deux fois la même chose? Mon oncle vendit à Cadix pour deux millions de votre blé, et pour deux millions d’étoffes fabriquées avec votre laine: il gagna plus de cent pour cent dans ces deux affaires. Vous concevez bien que ce profit fut fait sur des terres déjà taxées: ce que mon oncle achetait dix sous de vous, il le revendait plus de cinquante francs au Mexique.”

1.4. Montesquieu, Rousseau e a defesa em França da tributação progressiva do consumo

A proposta fisiocrática de imposto único e directo sobre a renda da terra não é representativa do pensamento setecentista francês. Os dois nomes mais sonantes do *siècle des lumières* – Montesquieu e Jean-Jacques Rousseau – fizeram a defesa das vantagens da tributação do consumo.

No *Esprit des Lois*, Montesquieu⁴¹ admite três objectos da tributação: o imposto pode incidir “sobre as pessoas, sobre as terras ou sobre as mercadorias” (1748: XIII:7), sendo este último o preferível. O argumento é essencialmente o da anestesia fiscal: sendo o imposto de consumo pago pelo vendedor, os consumidores não vão notar o imposto contido no preço que pagam:

“Os direitos sobre as mercadorias são aqueles que os povos sentem menos, porque não se lhes faz uma exigência formal. Podem ser sabiamente geridos, e o povo quase ignorará que os paga. Para isto, é de grande importância que seja aquele que vende a mercadoria que paga o imposto. Ele sabe bem que não o paga por ele; e que o comprador, que no fundo o paga, o confunde com o preço” (MONTESQUIEU, 1748: XIII:7).

Assim sendo, sustenta que “o imposto sobre as mercadorias é mais natural à liberdade” e portanto “o tributo natural do governo moderado⁴²” (*ibidem*: XIII:14). Reciprocamente, só no governo “moderado” este imposto é possível, porque implica

41 A estatura de Montesquieu como economista é objecto de avaliações contraditórias, como se pode verificar pelas opiniões contrastantes de Schumpeter e Keynes. O primeiro (1954:131) considera-o, como economista, “insignificante” e “sem originalidade”, o segundo classificando-o como o mais importante economista francês, comparável a Adam Smith. Independentemente de um juízo sobre a qualidade dos aspectos económicos dos seus escritos – que a nós nos parecem, seguindo a opinião de BLANCHETON (2005), uma componente sem autonomia no restante trabalho de Montesquieu nas ciências sociais – é evidente que o monumental impacto da obra do autor no pensamento iluminista dá às suas considerações em matéria fiscal uma enorme influência que não seria possível ignorar.

42 “*Gouvernement modéré*” contrapõe-se a “*gouvernement despotique*” numa das tipologias de governo usadas por Montesquieu no *Esprit des Lois* (a outra tipologia divide os governos em republicanos – incluindo aristocracias e democracias – monárquicos e despóticos, como enunciado a abrir o Livro II). O Governo moderado é o único onde se encontram as “liberdades políticas” (MONTESQUIEU, 1748:XI:4) e está sujeito ao império da lei. Cfr. LARRÈRE (2001).

que o vendedor adiante o imposto ao Estado, e só o fará com segurança num país onde reine a liberdade. A tributação sobre pessoas (“por cabeça”) é, por sua vez, a forma de tributo natural dos regimes despóticos e da servidão, e é necessariamente de valor reduzido (*ibidem*). Níveis mais elevados de tributação só são possíveis nos governos moderados: os impostos mais altos só são possíveis “na proporção da liberdade dos sujeitos” porque “há uma compensação para o peso dos tributos: é a liberdade”(*ibidem*, XIII:12).⁴³

Rousseau, no *Discours sur l'Économie Politique*,⁴⁴ não aceita a argumentação de Montesquieu sobre a relação entre a tributação pessoal e a servidão, que lhe parece ser apenas válida para a capitação *strictu sensu*, ou seja, de colecta fixa⁴⁵: se a tributação pessoal for proporcional à riqueza de cada um, já a capitação será justa e adequada a um regime de liberdade. Todavia, rapidamente introduz precisões no discurso que corrigem esta ideia: realça as vantagens de que os ricos usufruem no pacto social⁴⁶ e pretende isentar de tributação o mínimo de existência (“aquele que não tem mais que o simples necessário, nada deve pagar” – ROUSSEAU, 1758:22).

Assim, “a tributação não deve ser feita apenas na proporção dos bens dos contribuintes, mas ainda em razão da diferença das suas condições e do supérfluo dos seus bens” (*ibidem*, p. 24). O melhor mecanismo para isso será então a tributação dos consumos de luxo (incluindo direitos alfandegários sobre “mercadorias estrangeiras

43 Mesmo nestes governos a conservação daquela anestesia fiscal exige que a tributação do consumo se mantenha em limites razoáveis – de outra forma cessa a ilusão e a tentação da fraude só pode ser contida com penas desproporcionadas; “pessoas que não olhariamos como homens maus são punidos como celerados, o que é a coisa no mundo mais contrária ao espírito de governo moderado” (Montesquieu, XIII:8).

44 ROUSSEAU (1758.) Este texto reproduz o artigo “*Économie Politique*” elaborado pelo autor para a *Encyclopédie*, publicado em 1755.

45 Rousseau usa as expressões “*par tête*” e “*capitation*”. Estas designações em francês – e as equivalentes em inglês “*capitation tax*” ou “*poll tax*” – são usualmente traduzidas, no seu uso moderno, por “impostos de capitação”, significando um imposto de colecta fixa, ou seja, de valor idêntico para todos os contribuintes. Nesta época, contudo, a expressão pode igualmente referir-se a impostos cuja colecta é graduada em função de alguma característica do contribuinte – a sua condição social (*rank*), o seu rendimento, ou património de certo tipo, e é neste sentido que é aqui usada por Rousseau, bem como pela generalidade dos autores referidos ao longo deste capítulo.

46 ROUSSEAU (1758:23), vários anos antes da publicação de *Du Contrat Social*, resume assim o “pacto social” entre as duas classes: “Vós tendes necessidade de mim, porque eu sou rico e vós pobres; façamos então um acordo entre nós: eu permitirei que tenhais a honra de me servir, com a condição de que me deis o pouco que vos resta, pelo incómodo que tomo de vos dirigir!”.

das quais os habitantes são ávidos sem que o país delas tenha necessidade”) porque tais impostos “aliviam a pobreza e pesam na riqueza” (*ibidem*, p. 25).⁴⁷

Como facilmente se conclui, a argumentação do autor seria contudo perfeitamente compatível com uma tributação do rendimento pessoal que incluísse uma isenção para os rendimentos mais baixos – opção legislativa que Rousseau não tem sequer em conta. Esta omissão de Rousseau parece-nos significativa de quão afastada dos espíritos da época estava a ideia da tributação pessoal do rendimento.

A ideia de Rousseau de centrar impostos sobre o consumo nos produtos de luxo é partilhada por muitos autores desta época,⁴⁸ e a preocupação de compatibilizar uma tributação indirecta com um sistema fiscal globalmente progressivo é levada mais longe por outros dois autores franceses, François de Forbonnais e Jean-Joseph-Louis Graslin, dois críticos do pensamento fisiocrático⁴⁹ que vão procurar contrariar a

47 Estes impostos têm, segundo Rousseau, um grande potencial de realização de receita porque a sua procura é descrita como inelástica devido ao que hoje chamaríamos de *motivo ostentação*, particularmente bem descrito pelo autor: “é conhecer bem mal os homens crer que uma vez que se tenham deixado seduzir pelo luxo, possam jamais renunciar a ele; renunciarão antes cem vezes ao necessário, e quererão antes morrer de fome que de vergonha. O aumento da despesa não será mais do que nova razão para a sustentar, quando a vaidade de se mostrar opulento seja derivada do preço da coisa e do imposto. Enquanto houver ricos, eles quererão distinguir-se dos pobres, e o Estado não conseguirá um rendimento menos oneroso nem mais certo” (ROUSSEAU, 1758:26)

48 Entre os quais podemos incluir, para um pouco de sabor nacional, o economista holandês de origem portuguesa, Isaac de Pinto, o qual, rejeitando também a proposta fisiocrática, sustenta que apenas a tributação do consumo pode fazer face às necessidades de receita pública, devendo esta incidir principalmente nos consumos de luxo (cfr. CARDOSO e Nogueira, 2005:273-6).

49 Ambos os autores são altos funcionários da administração francesa. Forbonnais fazia parte do grupo de pensadores que gravitavam em torno do economista Vincent de Gournay e redigiu, para a *Encyclopedie*, o artigo *Commerce* (BÉRAUD e Faccarello, 1992:199ss) As obras principais de Forbonnais que abordam a tributação são *Considérations sur les Finances d’Espagne* (1753) e *Recherches et considerations sur les Finances de France* (1758) e a sua obra mais conhecida *Principes et observations économiques* (1767), que lhe merece ser apodado por GROENEWENGEN (2002:255) de “o mais virulento crítico da fisiocracia”. Tendo em conta as suas ideias inovadoras em matéria fiscal, parece um pouco injusto o veredicto de SCHUMPETER (1954:169-70) de pensador “sólido” mas “sem originalidade”. Graslin expôs as suas ideias em *Essai analytique sur la richesse et sur l’impôt* (1767), comentando o mesmo SCHUMPETER (1954:171) que o excesso de ênfase na crítica aos fisiocratas ocultou aos leitores as suas contribuições positivas, nomeadamente em matéria fiscal, pelo que “a sua reputação nunca foi a que deveria ter sido”. Um ensaio de Graslin apresentado à *Société royale d’agriculture de Limoges* motivou uma resposta de Turgot em defesa das posições fisiocráticas, já aqui citada (Turgot, 1767; cfr. GROENEWENGEN, 1977:xxiv-xxv) Sobre a proposta fiscal destes autores apoiamos-nos fundamentalmente, além das fontes primárias, na exposição de Seligman (1908) e ORAIN (2010).

tendencial regressividade da tributação geral do consumo propondo que os bens sejam sujeitos a taxas de tributação diferenciadas, e mais elevadas para os consumos de luxo.

Ambos os autores rejeitam a ideia do imposto único sobre a renda e defendem a tributação do consumo, essencialmente com dois argumentos: dificuldade de estimar directamente rendimento ou riqueza, por um lado, e anestesia fiscal do imposto indirecto, por outro.⁵⁰ Ambos os autores baseiam o seu princípio de repartição do imposto, mais uma vez, na ideia que sintetiza capacidade contributiva e benefício. Para FORBONNAIS (1753:53) “aquele que possui mais sob a protecção do Estado deve contribuir numa diferente proporção, devido ao interesse que tem na sua conservação”. GRASLIN (1767:150], por sua vez, justifica que o rico pague mais imposto porque necessita de “uma maior protecção que o cidadão remediado: ele toma mais, de qualquer forma, dessa protecção, pelo grau que tem na sociedade, pelo seu património e pelas suas fruições”.

Para ambos os autores, essa maior contribuição do rico não se basta com um imposto que retire a mesma proporção da riqueza. Nomeadamente, GRASLIN (*ibidem*) deriva de Montesquieu⁵¹ uma ideia que antecipa teorias muito posteriores em torno da igualdade de sacrifícios marginais: o rico, para pagar o imposto proporcional, “apenas seria privado das suas últimas necessidades”, enquanto o remediado, “que só tem objectos de necessidade e utilidade”, seria privado de parte destes.

Como conciliar a tributação geral do consumo com esta necessidade de aliviar os mais pobres e tributar mais pesadamente os mais ricos? Os autores vão além da ideia, comum à época, de tributar preferencial ou exclusivamente os produtos de

50 Nomeadamente GRASLIN (1767:160) sustenta que o este imposto se paga “em partes muito subdivididas” e o consumidor “confunde o imposto com a própria coisa”.

51 MONTESQUIEU (1748: XIII:7) considera que “no imposto sobre a pessoa, a proporção injusta seria aquela que seguisse exactamente a proporção dos bens”; a melhor solução – introduzida pelo autor comentando uma suposta tributação ateniense – seria a que tributasse, não segundo “a proporção dos bens” mas segundo “a proporção das necessidades”, ou seja, que tributasse o necessário menos que o útil e o útil menos que o supérfluo. Embora esta defesa da progressividade, feita no âmbito da tributação pessoal, não seja estendida por Montesquieu à tributação do consumo (cfr. SPECTOR 2006:390 e ORAIN, 2010:673), é notório que as ideias de Forbonnais e Graslin se apoiam neste trecho do *Esprit des Lois*, explicitamente citado por GRASLIN (1767:149-50) para fundamentar a distribuição progressiva do imposto.

luxo, e introduzem a ideia de tributar com taxas diferenciadas diversos tipos de bens. A prioridade temporal é de FORBONNAIS (1753:53-4), que propõe que “o imposto deve distinguir diversas classes de necessidades no consumo”, começando com “as primeiras necessidades” e “aumentando o imposto sobre os outros géneros de consumos, até àqueles que merecem o nome de supérfluos”. Posteriormente, em *Recherches et considerations sur les Finances de France* (1758), concretiza as taxas de tributação: 4 classes de bens, com taxas de 2.5%, 5%, 10% e 15%.

Na década seguinte (em 1767) Forbonnais vai mais longe e aponta mesmo para a isenção de tributação dos bens de primeira necessidade. Essa é também a posição assumida, no mesmo ano, por GRASLIN (1767:164): “o imposto de consumo não deve ser estabelecido sobre os bens de absoluta necessidade (...) e deve cada vez mais forte sobre todos os outros objectos, à medida que se afastam da primeira necessidade”. O fundamento que apresenta é uma boa afirmação do moderno princípio da isenção do mínimo de existência:

“O maior vício seria sem dúvida que o homem que, por qualquer razão, mal pode prover à sua vida, se visse sobrecarregado com qualquer imposto (...) Em vão a lei social lhe reclama a porção que ele deve suportar do fardo comum. As leis da natureza são anteriores”

O que separa Forbonnais e Graslin da ideia de uma tributação directa do rendimento (e até de um imposto progressivo) não é, assim, uma questão de fundo sobre a justiça da repartição, mas uma questão de praticabilidade.⁵² Enquanto a tributação directa é arbitrária, o imposto de consumo “adapta-se a todas as variações de riqueza do contribuinte” (GRASLIN, 1767:160) dispensando a avaliação do património ou rendimento do contribuinte, considerada a dificuldade maior de uma tributação directa. Assumindo o pressuposto típico do pensamento económico francês desta época de que todo o rendimento é consumido, o autor (*ibidem*, 163-4) equipara mesmo esta tributação a um imposto directo sobre a riqueza, dado que “a riqueza do homem é apenas o que ele dá à troca dos objectos que lhe são

⁵² É certo que à tributação progressiva do consumo é também atribuído o efeito económico positivo (segundo os autores) de provocar uma reafecção de recursos para fora da produção de bens de luxo e no sentido da produção de bens de primeira necessidade (cfr. ORAIN, 2010:678), mas não nos parece que esse argumento tenha, no pensamento dos autores, importância central que prejudique a conclusão aqui tirada.

necessários”, e é portanto diminuída pelo encarecimento desses objectos, “exactamente com o mesmo efeito” que se fosse diminuída pela aplicação de um imposto directo.

1.5. A defesa da tributação indirecta por Hume e Steuart

Igualmente crítico da proposta fisiocrática é, no Reino Unido, David Hume⁵³, como seria de esperar dada a sua notória antipatia pelos *economistes*,⁵⁴ Hume defende que a tributação do consumo, especialmente dos produtos de luxo, é preferível a qualquer tributação directa, a qual tende a ser arbitrária e opressiva.⁵⁵

Começa por rejeitar a tese de John Locke segundo a qual toda a tributação (mesma a tributação do consumo) recairia necessariamente sobre a renda da terra.⁵⁶ O argumento de Locke, recordemos, é que a repercussão do imposto nos preços obriga à subida dos salários, e o conseqüente aumento dos custos de produção

53 A vasta obra de David Hume está, na sua maioria, fora do âmbito do que hoje consideraríamos ciência económica, embora tenha sido (nomeadamente no *Enquiry concerning Human Understanding, de 1748*) pioneiro na fundamentação da possibilidade metodológica desta ciência (e das restantes ciências sociais) com base na uniformidade do comportamento humano, orientado pelo interesse individual e procura do ganho (ver, por todos, SKINNER, 2009). Os temas que é usual classificar como económicos foram sobretudo desenvolvidos sob a forma de ensaios curtos, a maior parte dos quais incluídos na obra *Political Discourses* de 1752 – os mais famosos tratando de problemas de moeda e comércio internacional – não tendo portanto Hume sido autor de um tratado em que tivesse tratado globalmente as matérias subjacentes ao seu pensamento fiscal, nomeadamente a formação e distribuição dos rendimentos (cfr. SKINNER, 2009; VAGGI E GROENEWEGEN, 2003:77ss; e WENNERLIND, 2006). As matérias relativas a impostos constam essencialmente do ensaio “*Of Taxes*”, originalmente incluído nos referidos *Political Discourses*. As citações deste capítulo referem-se à versão incluída na colectânea póstuma (de 1777) intitulada *Essays, Moral, Political and Literary* (HUME, 1777).

54 Em carta a André Morellet, Hume aconselha este autor a, no seu trabalho, “esmagá-los [aos “economistas”], batê-los, e reduzi-los a poeira e cinzas! São de facto a seita de homens mais quiméricos e mais arrogantes que existem” (HUME, 1932:II:205)

55 Cfr. DOME (2004:3-5).

56 É ao prestígio de Locke que Hume atribui a influência desta posição. Na versão original do ensaio “*Of Taxes*” escreve: “devo confessar que este princípio, embora primeiro avançado por um autor famoso, tem tão pouca aparência de razão que, se não fosse pela sua autoridade, não teria sido recebido por ninguém” (HUME, 1777:550).

agrícola faz descer as rendas. No seu ensaio “*Of Taxes*”, Hume afirma, pelo contrário, que pode a tributação indirecta não aumentar os preços ou, sobretudo, pode o aumento de preços dos bens que são tributados não se traduzir em aumento dos salários dos trabalhadores.⁵⁷

Afastando a ideia de que a tributação vá necessariamente incidir sobre as rendas, Hume vê-se obrigado a resolver a questão da regressividade da tributação indirecta. O que sustenta é que o aumento de preços dos bens de consumo, por via do imposto, não significa que os trabalhadores vão sofrer uma diminuição do seu nível de vida. Há outra consequência possível : desde que a tributação seja moderada, os trabalhadores vão procurar compensar a perda de poder de compra do seu salário trabalhando mais.⁵⁸

Esta consequência a que hoje chamaríamos “efeito rendimento” da redução do salário real é um aspecto positivo apontado por Hume à tributação do consumo,⁵⁹ tal como Petty elogiara o efeito positivo destes impostos sobre a “parcimónia” (cfr. *supra*, 2.1). Os pobres “aumentam a sua indústria, trabalham mais, e vivem tão bem como antes sem exigir mais pelo seu trabalho” (HUME, 1777:246).⁶⁰

A tributação indirecta pode então recair sobre quaisquer agentes económicos - trabalhadores, proprietários ou comerciantes, não havendo razão para supor que

57 Esse aumento de salários não acontecerá porque geralmente nem industriais nem comerciantes estão em condições de o acomodar. Dando como exemplo a indústria dos tecidos, escreve Hume sobre a possibilidade de aumento dos salários. “O dono da manufactura, que o emprega, não vai dar-lhe mais: nem pode, porque o mercador, que exporta o tecido, não pode aumentar o seu preço, estando limitado pelo preço que ele rende nos mercados externos” (HUME, 1777:248).

58 “Nega-se que todos os impostos recaiam em última análise sobre a terra. Se é imposto um tributo sobre uma mercadoria, consumida por um artesão, ele tem dois expedientes óbvios para o pagar: pode reduzir um pouco a sua despesa, ou aumentar o seu trabalho” (HUME, 1777:248).

59 Há uma aparente contradição entre o favor com que Hume vê o efeito de estímulo de uma tributação moderada, reduzindo o salário real, e a posição que toma relativamente às vantagens que vê numa remuneração elevada, tanto por razões de justiça como por estimular o crescimento por via do acréscimo da procura de bens supérfluos. Cfr. Sobre esta questão BREWER (1997) e M.G. MARSHALL (2000).

60 Esta tese de Hume motivou uma resposta de Turgot em defesa da tese fisiocrática de que os aumentos de preços dos bens essenciais se reflectem necessariamente em aumento dos salários. Em correspondência com Hume, Turgot clarifica esta posição introduzindo a distinção entre o o seu preço de curto prazo do trabalho (que pode diminuir em termos reais em função dos aumentos de preços) e o “preço natural” do trabalho, equivalente ao nível de subsistência, para o qual tende o salário a longo prazo, neste caso por redução da oferta (cfr. GRONEWENGEM, 2002:131 e 170-1).

recairá sobre os proprietários mais do que sobre quaisquer outros:

“Claro que todo o homem tem o desejo de afastar de si próprio o encargo de qualquer imposto a que esteja sujeito, e de o transferir para outros. Mas como qualquer homem tem a mesma inclinação, e está na defensiva, não se pode supor nenhuma classe de homens vá prevalecer totalmente nesta competição. E porque seria o proprietário fundiário a vítima de todo, e incapaz de se defender a si próprio, como os outros são, não consigo facilmente compreender” (HUME, 1777:248).

Esta análise de David Hume, embora atraente para nós por ser resultar numa posição menos dogmática e mais subtil do que a doutrina fisiocrática, ressentem-se claramente de falta uma elaboração teórica subjacente sobre a criação de valor e distribuição de rendimento. Na verdade, a ideia de que o proprietário fundiário suporta todo o imposto assenta na tese de que a renda – e só ela – é excedente, e portanto pode diminuir sem afectar a reconstituição do processo produtivo. Hume não aceita esta teoria mas não a substitui verdadeiramente por coisa nenhuma. A posterior posição sincrética de Adam Smith, embora acompanhando várias das *nuanças* que encontramos em David Hume, estará já solidamente ancorada na elaboração teórica que aqui falta – e vai em parte recuperar a posição da renda da terra como especialmente susceptível à repercussão do imposto.

Afastados assim os argumentos contra a tributação indirecta – quer o argumento da futilidade dessa tributação, porque toda a tributação recairia sobre a terra; quer o argumento de que, recaindo a tributação indirecta sobre bens de consumo, essa incidência seria indesejável – Hume passa a expôr as razões pelas quais a tributação indirecta é preferível à directa: aos impostos directos sobre o património reconhece apenas a virtude de serem baratos, mas “têm todas as outras desvantagens” (HUME, 1777:247). A tributação indirecta, em contrapartida é menos penosa para o cidadão, mais compatível com a liberdade:

A argumentação de Hume assenta, por um lado, nas vantagens da anestesia fiscal resultante da incorporação dos impostos nos preços e, por outro, na “voluntariedade” dos impostos de consumo por resultarem de opções de despesa feitas livremente pelos contribuintes:⁶¹

61 À defesa da tributação dos produtos de luxo estará também subjacente, mais do que preocupações distributivas, a vantagem de reduzir os consumos de luxo, o que vem ao encontro da

“Os melhores impostos são os lançados sobre o consumo, especialmente o de luxo; porque tais impostos são menos sentidos pelas pessoas. Parecem, em certa medida, voluntários, já que um homem pode escolher quanto usa de uma mercadoria que é tributada. São pagos gradual e insensivelmente; produzem naturalmente a sobriedade e a frugalidade, se impostos judiciosamente; e sendo incorporados no preço natural da mercadoria, mal são percebidos pelos consumidores”. (HUME, 1777:247)

Além disso, esta forma de tributação limita o poder do soberano. Se os compradores podem reagir ao imposto diminuindo as compras do bem tributado, então “um imposto sobre mercadorias limita-se a si próprio; e o príncipe descobrirá depressa que um aumento do imposto não produz aumento da receita” (HUME , 1777:248).

É a falta dessa limitação ao poder do soberano que faz com que a tributação directa assuma quase necessariamente um carácter arbitrário. Ainda que incida sobre a generalidade do património, ela não é justa porque enquanto o património imobiliário não pode ser ocultado, financeiros e mercadores podem ocultar a riqueza ou levá-la para fora do país.⁶² E mesmo as capitações ou *poll taxes*, que pelo seu reduzido montante podem não ser arbitrárias, são “perigosas: porque é tão fácil para o soberano acrescentar um pouco mais, e um pouco mais, à soma exigida, que estes impostos são susceptíveis de se tornarem totalmente opressivos e intoleráveis” (HUME , 1777:247-248).⁶³

Esta ideia de superioridade da tributação indirecta é levada ainda mais longe por James Steuart⁶⁴, que assume a despesa de consumo como melhor objecto para a

posição *moral* de David Hume sobre o luxo, . Neste autor coexistem, na verdade, as duas posições do debate coevo sobre o luxo – por uma lado, a posição (moderada, é certo) do filósofo moral de que a procura do luxo é um vício; por outro, a posição do economista, de que a procura dos bens de luxo é indispensável como incentivo à produção de todos os outros bens (para serem trocados por esses bens de luxo) e portanto ao crescimento económico (cfr. CUNNINGHAM 2005, esp. pp. 245-47; SHOVLIN, 2008, 203-209; e, sobre o segundo aspecto, BREWER, 1997:3-10).

62 Cfr. DOME (2004:4).

63 Tal é a desvantagem das capitações em relação aos impostos indirectos que a substituição dos segundos pelas primeiras teria sido, segundo Hume (1777:248), uma das principais causas para a destruição do Império Romano – argumento de Hume que aliás seria referido por Edward Gibbon no seu famoso *Decline and Fall of the Roman Empire*.

64 Escrevendo apenas uma década antes da *Riqueza das Nações*, James Steuart aparece-nos por

incidência do imposto⁶⁵ e propõe um imposto geral de consumo para substituir todos os impostos. Na síntese do próprio, a encerra o Livro V, dedicado aos impostos, do *Inquiry into the Principles of Political Oeconomy*:

Defendi a multiplicação, tanto quanto possível, dos objectos da tributação, e que esta esteja mais em proporção da despesa do que do património ou do rendimento. (...) Proponho um imposto que ocupará o lugar de todos os outros, e que, podendo ser lançado, seria o melhor já imaginado. É um imposto, numa certa percentagem, sobre a venda de todas as mercadorias” (STEUART, 1767:V:XII)

Ao usar a despesa como critério para a repartição do imposto, Steuart não está todavia adoptar a tese de Hobbes ou Petty de que a igualdade tributária é a “igualdade do que é consumido”; o objectivo de Steuart é *tributar o excedente*, deixando intocado tanto o necessário para as subsistências como o capital: “Segundo a justiça e a equidade, todas as imposições devem recair igual e proporcionalmente sobre cada um igualmente, de acordo com o que lhe é supérfluo”.⁶⁶

vezes mais como um mercantilista tardio do que um britânico contemporâneo de Hume ou Smith (“a meio caminho entre o mercantilismo e a economia política clássica, escrevem VAGGI e Gorenwengen, 2003:190). Uma maior inserção na tradição continental pode ser explicado pelas duas décadas de exílio (imposto pela sua participação na aventura jacobita de 1745) nas quais preparou *Inquiry into the Principles of Political Oeconomy* (1767), o que faz dele também, segundo Robbins (1998:122), o alvo não nomeado das críticas que Smith fará ao “sistema mercantil”. Esta obra é, na opinião de SCHUMPETER (1954:171), além da *Riqueza das Nações*, a única obra britânica “de tipo sistemático”, com a intenção de “consolidar o conhecimento factual e analítico do seu tempo numa 'ciência regular', ou seja, tinha claramente o mesmo objectivo de Adam Smith”. Algumas ideias de Steuart demarcam-no claramente dos autores clássicos: supõe um decisor político com o papel orientar a economia assegurando crescimento e emprego; a despesa pública tem um papel determinante na sustentação da procura; o imposto pode retirar rendimentos não gastos aos privados e transformá-los em procura do Estado, (cfr., além das obras citadas, KARAYIANNIS, 1994:42ss, DOME, 2004:15ss e MILGATE e Stimson, 2009:39ss). Estas teses tornaram-no suspeito aos olhos do pensamento clássico e neoclássico, e essa suspeição é talvez a causa da ausência de Steuart nos economistas citados por Keynes como precursores na *General Theory*, apesar das evidentes proximidades de ideias e mesmo terminologia (Ragip EGE, 1999:97ss). Na análise do pensamento fiscal de Steuart apoiamo-nos, além da obra do autor, sobretudo em Samar SEN (1957) e Takuo DOME (2004).

65 Ao imposto que incide sobre a despesa de consumo chama Steuart “*proportional*”. O capítulo I do Livro V do *Principles of Political Oeconomy*, que é dedicado aos impostos inicia-se precisamente com a taxonomia dos impostos, reveladora pelas designações escolhidas: eles podem ser proporcionais; cumulativos ou arbitrários (os impostos directos sobre o património e as capitações); e pessoais (os direitos de tipo feudal, pagos em trabalho, como a corveia). O imposto proporcional pressupõe uma transacção e “é pago pelo comprador, que pretende consumir” (STEUART, 1767:V:I), e é proporcional “porque um homem só está sujeito a ele na proporção da sua despesa; e a sua despesa procede naturalmente do rendimento”. (*ibidem*, V:XII).

66 STEUART (1767:V:XII). O autor esclarece que esse supérfluo, que pode ser sujeito a tributação,

A incidência da tributação do consumo (e só desta) no excedente é assegurada pelo por uma visão, (muito duvidosa) de Steuart sobre o funcionamento da repercussão: o imposto indirecto aumenta o preço do produto mas, se se trata de um bem de produção, esse aumento é por sua vez repercutido; se é um bem essencial, o trabalhador “repercuta” o imposto por aumento do salário (que depende das subsistências); já no caso do imposto sobre os bens não essenciais, não há repercussão, acabando o imposto por recair “no rico e ocioso consumidor das manufacturas, que não pode recuperá-lo de ninguém” (STEUART, 1767:V:XII); sendo que este “rico e ocioso” pode ser também o artesão ou o assalariado, que é “ocioso” na medida em que tem disponibilidades para a compra de produtos não essenciais.⁶⁷

Além de uma repartição justa do imposto assegurada pela repercussão, Steuart vê também um efeito macroeconómico positivo nos impostos indirectos: podem aumentar a procura global porque encaminham o entesouramento dos consumidores improdutivos para imposto (porque estes pagam preços mais altos), que se transforma em procura adicional por via da despesa pública; assim, Steuart pode afirmar que, na verdade, o imposto indirecto é pago com “o tempo de trabalho bem empregue” resultantes dessa procura adicional.⁶⁸

Se pretende tributar o excedente, porque não defende Steuart uma tributação directa a ele dirigida? Steuart aceita a tributação directa da terra, na medida em que a renda não faz parte dos custos de produção e o imposto recairá sobre os proprietários,

é o que se consome “além do que é necessário” (*ibidem*)

67 Cfr. Samar SEN (1957:118). Esta ideia de repercussão diferenciada no caso de “bens salário” (bens essenciais, portanto) e bens de luxo é muito semelhante à que irá ser apresentada por Smith, até no exemplo (a taberna) dado por STEUART (1767:V:III): “Se a subsistência do sapateiro incluir as despesas na taberna ou o seu consumo nos dias de ócio, ele não poderá repercutir estes; porque os outros sapateiros que não frequentam a taberna, ou não são ociosos, venderão mais barato; deve portanto tirar esta despesa extraordinária dos seus lucros.” Smith, contudo, aplicou exactamente o mesmo raciocínio a quaisquer impostos (nomeadamente directos) que reduzam o poder de compra do salário em termos de bens essenciais, equiparação que, por razões que não ficam esclarecidas, Steuart não faz.

68 Cfr. DOME (2004:28 e 33) e Samar SEN (1957:115-16). Steuart está a abordar o problema que depois apoquentou Malthus (a falta de procura efectiva devido ao subconsumo dos possidentes) resolvendo-o, com sabor bem Keynesiano, com o suprimento da despesa pública: “os impostos” - escreve STEUART (1767:V:X) - “colocam dinheiro em circulação, que de outro modo não teria entrado em circulação nesse momento, e encorajam a indústria; não por retirarem dinheiro dos indivíduos, mas por o colocarem nas mãos do Estado, que o gasta; e portanto o coloca nas mãos dos industriais”.

que são “*idle consumers*”. Mas a tributação de outros rendimentos é rejeitada.

O “imposto cumulativo” nunca deve ser lançado sobre aqueles que só têm rendimento do trabalho, porque não estão em condições de o repercutir (em aumento de salários), o que tem como consequência que o imposto atingirá os mais pobres – e os rendimentos destes “não são em país nenhum suficientes para pagar um imposto considerável e manter uma família numerosa” (STEUART, 1767:V:IV).⁶⁹

Quanto aos restantes rendimentos, os lucros são necessários à reconstituição do capital, e portanto não são excedente; os juros poderiam ser tributados (pela mesma razão que o podem ser as rendas) mas Steuart observa que tal imposto directo nunca será aplicado em proporção da riqueza porque os seus titulares podem fugir ao imposto colocando o dinheiro fora do país; problema que é semelhante ao enfrentado na tributação dos rendimentos do trabalho independente, que podem ser ocultados⁷⁰.

São estas considerações que levam a rejeitar o imposto sobre o rendimento global proposto por Vauban – a igualdade desejada pelo Marechal é “imaginária”. “Chamo-lhe imaginária” – escreve STEUART (1767:V:XI).⁷¹ – “porque na sua aplicação descobrir-se-á que ninguém realmente pagará o que deve, excepto aqueles cujo rendimento não pode ser ocultado.” Observação que leva Takuo Dome (2004:24) a

69 STEUART (1767:V:IV) refere que os trabalhadores não fazem “provisão” para este imposto mas não explica satisfatoriamente a razão pela qual o imposto sobre rendimento de trabalho não é repercutido (em salários nominais mais elevados). A posição de Steuart sobre a incidência do imposto assenta assim num conjunto de pressupostos sobre a repercussão que nos parecem um pouco arbitrários. Os impostos de consumo sobre bens essenciais fazem subir os salários, mas os impostos directos sobre estes não; os impostos indirectos sobre bens de produção são repercutidos, mas os impostos sobre os rendimentos dos empresários não. Neste sentido, Takuo DOME, 2004.

70 Cfr. Samar SEN (1957:119) e DOME (2004:23-24). Sobre os juros, STEUART (1767:V:VIII) observa que se o imposto for lançado “sobre o dinheiro emprestado a juros, quem emprestou pode imediatamente recolher o seu capital do devedor e enviá-lo para fora do alcance do imposto”; e sobre a última categoria de rendimentos referida, escreve que “quando se trata de tributar advogados, solicitadores, médicos, etc., segundo o valor dos seus emolumentos, não vejo possibilidade de prevenir abuso na cobrança ou desigualdade no lançamento do imposto” (*ibidem*, V:XI).

71 STEUART (1767:V:IV) refere que os trabalhadores não fazem “provisão” para este imposto mas não explica satisfatoriamente a razão pela qual o imposto sobre rendimento de trabalho não é repercutido (em salários nominais mais elevados). A posição de Steuart sobre a incidência do imposto assenta assim num conjunto de pressupostos sobre a repercussão que nos parecem um pouco arbitrários. Os impostos de consumo sobre bens essenciais fazem subir os salários, mas os impostos directos sobre estes não; os impostos indirectos sobre bens de produção são repercutidos, mas os impostos sobre os rendimentos dos empresários não. Neste sentido, Takuo DOME (2004).

comentar: “Steurt discerniu o defeito fatal do imposto de rendimento – concretamente a evasão fiscal dos profissionais liberais - embora nunca tivesse visto um imposto desse género introduzido”.

1.6. Verri e von Justi: formulação continental dos princípios de uma tributação ideal

O exame de posições relativas a sistemas de tributação no pensamento europeu desta época não terminar sem a consideração de duas obras produzidas fora do eixo franco-britânico: a do italiano Pietro Verri e a do alemão von Justi.

1.6.1. O milanês Pietro Verri⁷² é considerado uma das principais influências não britânicas no pensamento de Adam Smith.⁷³ Os seus cinco princípios (*canoni*) que os tributos devem respeitar influenciaram bastante as famosas quatro máximas de Smith sobre a tributação; mas também as suas ideias sobre o equilíbrio económico resultante do comportamento individual motivados por “*amor del piacere e fuga del dolore*” (VERRI, 1781:8) prefiguram a ideia Smithiana de “mão invisível”.⁷⁴

Verri procura estabelecer os princípios orientadores do sistema fiscal, partindo da ideia de que os impostos devem ser proporcionais à riqueza nacional, e distribuídos tanto com justiça (poupando os mais pobres) como por forma a não prejudicar a actividade económica. Se o imposto for globalmente excessivo ou mal

72 Pietro Verri, segundo SCHUMPETER (1954:173), “teria que ser incluído em qualquer lista dos maiores economistas”. A sua obra económica mais representativa é *Meditazioni sull’economia politica*, de 1771 (aqui citada na versão reproduzida pelo próprio Verri na obra *Discorsi sull’indole del piacere e del dolore; sulla felicità; e sulla economia politica*, de 1781). Sobre o pensamento de Verri veja-se PORTA e Scazzieri, 2002; GROENEWEGEN, 2002: 270ss; PORTA, 2011; e CARMAGNANI, 2014).

73 Cfr. ASPROMORGOS (2009:22ss).

74 As vantagens resultantes da liberdade de actuação económica dos indivíduos são bem patentes na forma como Verri, na conclusão das *Meditazioni...*, descreve como deve ser a actuação do Estado na economia: “ele deve sobretudo ser activo na destruição e cauteloso na edificação. (...) Remover os obstáculos; abolir os vínculos; abrir as estradas à concorrência que anima a reprodução.” (VERRI, 1781:120; sobre este aspecto cfr. CARMAGNANI (2014:134ss).

distribuído, “a nação decairá por culpa do tributo.”⁷⁵ Esses cinco princípios são (1) que o imposto não deve recair sobre os mais pobres (2) que a cobrança seja económica, ou seja, que entre a soma paga pelos contribuintes e a receita entrada haja a menor diferença possível (3) que as leis sejam claras, precisas e aplicadas imparcialmente a todos (4) que dificulte a circulação das mercadorias dentro do país e (5) que o volume do imposto não acompanhe o crescimento da actividade económica.⁷⁶

Verri retoma em Itália o argumento de que a tributação pessoal e directa ofende a liberdade. Verri faz a contraposição entre impostos pessoais (capitações) e impostos que incidam sobre património, preferindo estes últimos (englobando nesta designação os tributos que numa classificação moderna diríamos “reais”, especialmente impostos directos sobre a terra e impostos indirectos sobre a produção ou consumo de mercadorias). “Quando o imposto recai sobre a pessoa” - escreve VERRI (1781:106) - “o próprio homem, a sua liberdade, a sua existência pessoal ficam hipotecadas ao tributo, e a pobreza e impotência são ofendidos e oprimidos por aquelas mesmas leis que deveriam ser feitas para os defender”.

A condenação das capitações resulta, para Verri, da sua como primeira regra da tributação: que o imposto nunca recaia imediatamente sobre os pobres. Embora admita que todos os impostos tenderão, qualquer que seja a seu tipo, a incidir igualmente sobre as pessoas na proporção da sua riqueza (a repercussão do imposto acabará por garantir esse equilíbrio), alerta que atingir o equilíbrio leva tempo, especialmente quando a incidência legal é sobre os pobres e para o ajustamento tiverem “os pobres que fazer guerra aos ricos”. Pela mesma razão, Verri condena também a tributação do consumo de bens essenciais, que por aumentar os preços destes tem efeitos equiparáveis à capitação.⁷⁷

À primeira vista poderia assim parecer que o essencial do argumento de Verri contra o imposto pessoal (as capitações) é que estas se dirigem também aos cidadãos mais pobres. Todavia, a posição de Verri especialmente contra a tributação directa é evidente: embora refira que a tributação do consumo de bens essenciais é uma

75 VERRI, (1781:104); cfr. ainda CARMAGNANI (2014:145ss).

76 VERRI, (1781:106-8).

77 VERRI, (1781:105-6).

“*capitazione tacita e occulta*” logo acrescenta que esta “não é, na execução, tão odiosa e hostil como a verdadeira capitação” porque depende de uma “espontaneidade do contribuinte”.⁷⁸

Os impostos de consumo são caracterizados como “ocultos” (por oposição a “descobertos”), porque “a quantia do imposto fica quase amalgamada e oculta no preço natural da mercadoria comprada – mais uma vez a “anestesia fiscal” dos impostos indirectos é vista como positiva. Estes impostos são ainda caracterizados como “espontâneos” (por oposição a “forçosos”) ou seja, “tributos aos quais o homem se sujeita por sua própria escolha, para obter um bem”. A capitação, pelo contrário, está incluída nos impostos “*forzosi*” porque “não está na liberdade do cidadão isentar-se continuar dentro do seu Estado.”⁷⁹

Verri defende que é justo que o tributo incida sobre as classes possidentes, com um argumento que, mais uma vez, é uma síntese dos princípios da capacidade contributiva e do benefício: só quem tem riqueza pode contribuir com parte dela para as despesas comuns, e quem tem um património beneficia mais da protecção do Estado, que precisamente protege a sua propriedade:

Aos possidentes quereria a justiça que uniformemente, à medida do seu património, suportassem imediatamente todo o peso da nação, porque da sociedade eles retiram não só a protecção das suas pessoas, comum a cada homem, mas ainda retiram a protecção do seu património; não podendo quem não possui nenhuma riqueza dar nada ao erário, quer a razão que o erário receba uma parte da reprodução anual daqueles que são os únicos a possuí-la
VERRI (1781:109)

A mesma justiça ditaria que os possidentes contribuíssem na medida do seu património, independentemente da natureza deste. Mas tal dificilmente é possível, dada a dificuldade de tributar riquezas móveis. Assim, Verri admite apenas um imposto directo sobre a terra, que considera “perfeitamente correspondente aos cinco cânones”. A solução de isentar da tributação outras formas de riqueza não é óptima mas “por vezes em política quer a necessidade que nos desviemos da rígida precisão geométrica, sendo conveniente afastarmo-nos do grande inimigo do bem,

78 VERRI (1781:106-7).

79 VERRI (1781:108).

que é o óptimo aparente”.⁸⁰

Verri não defende, contudo, que seja esta a única forma de tributação. A substituição de todos os outros impostos por um imposto fundiário seria integralmente suportada pelo proprietário actual, por desvalorização dos seus imóveis (Verri tem perfeita noção do fenómeno a que hoje chamamos de *amortização do imposto*⁸¹) e entende que “não é justo colocar preferencialmente o peso público numa só classe.”⁸² Esta tributação tem que ser complementada com uma tributação indirecta que atinja também os titulares de riquezas móveis.

A solução que defende tem contudo, para a sua época, um arcaico sabor mercantilista⁸³: propõe direitos alfandegários, sobre a exportação de matérias primas e e sobre a importação de manufacturas, que protegem a indústria doméstica “tornando mais longínquas as nações rivais (*ibidem*, p. 112).

80 VERRI (1781:110).

81 “O proprietário actual, se vende a terra não se ressarcirá do tributo jamais e vai suportá-lo sozinho; e se a conserva não poderá jamais ressarcir-se pela venda dos seus frutos” (VERRI, 1781:111).

82 VERRI (1781:111).

83 O mercantilismo de Verri é contudo temperado pelo facto de este reconhecer que a solução ideal – de primeiro óptimo, diríamos hoje - seria um acordo entre todos os países da Europa para eliminação de todas as barreiras alfandegárias em todos os países europeus: “Se fosse de esperar uma acordo tão afortunado” - escreve - “nenhum homem haveria que quisesse contrariar uma ideia tão rica e humana (...). Mas enquanto outros Estados impuserem tributos sobre as mercadorias, e se esforçarem por afastar das nossas os seus consumidores, quer a necessidade que nós lhes tornemos mais caras as matérias primas que recebem de nós, e correspondentemente no consumo interno do Estado lancemos tributos sobre as manufacturas estrangeiras”. (VERRI, 1781:114).

1.6.2. Johann Heinrich Gottlob von Justi⁸⁴ é um cameralista⁸⁵ alemão que conjuga clareza de princípios quanto ao sistema fiscal ideal com uma visão muito realista do imposto *possível*, que o leva a concluir que as condições da sua época não permitem uma tributação segundo o princípio de repartição que defende – cada cidadão deve contribuir em proporção da sua riqueza – e que os impostos que podem ser cobrados funcionam geralmente em prejuízo das classes médias e dos mais pobres.

Na sua análise das receitas públicas, Justi começa por lamentar a necessidade do imposto, em linha com a ideia cameralista que prefere o financiamento da actividade pública a partir de receitas patrimoniais.⁸⁶ Na verdade, embora a necessidade de receitas para suportar o soberano e as instituições públicas seja evidente, daí não decorre logicamente que tenha que haver imposto: “o facto de que o Estado não se poder suportar a si próprio (...) não prova que os súbditos tenham

84 A história do pensamento económico não dá a von Justi o mesmo relevo que aos restantes autores referidos no presente capítulo – o que nos parece um pouco injusto a julgar pelas suas ideias fiscais. Das várias obras gerais sobre a matéria que consultámos, apenas a *História da Análise Económica* de Joseph Schumpeter lhe dedica algumas páginas, apresentando o seu pensamento como análise do “Estado de Bem Estar” (*Wohlfahrtsstaat*), o que no contexto histórico significa que “lidou com os problemas económicos do ponto de vista de um governo que aceita a responsabilidade pelas condições morais e económicas da vida” dos cidadãos. Não é contudo simplesmente um adepto do dirigismo estatal à maneira mercantilista e, como os homens da sua época, acredita num princípio de *laissez faire*, que Schumpeter contudo caracteriza como mais temperado do que o de Adam Smith: “*laissez faire with the nonsense left out*”, ou seja, a ideia que ao Estado compete não só garantir liberdade e segurança mas também ser vigilante pois a máquina económica estava sujeita a “avarias e falhas que o governo deveria estar pronto a reparar” (SCHUMPETER, 1954:167-8) Justi está, neste ponto, mais distante de Smith e da Escola Clássica e mais próximo da tradição cameralista de ver o Estado como “agente activo e empreendedor na modernização da sociedade (Helge PEUKERT, 2009:117); bem como da restante tradição continental – com Pietro Verri ou Turgot, e na qual também se pode inserir o britânico James Steuart – que mistura as lições de Mandeville com a visão mercantilista sobre o papel do Estado no crescimento económico (neste sentido, REINERT, 2009:57-9). Das suas obras económicas, publicadas entre 1755 e 1766, Schumpeter louva a visão e utilidade práticas dos textos de Justi, mas caracteriza-as como “intuição pré-científica”, que não estabelece relações sistemáticas entre os fenómenos económicos, ou sente a necessidade de provar as suas proposições (SCHUMPETER, 1954:69).

85 A designação de cameralistas, informa MARNOCO E SOUSA (1916:46) “deriva da palavra latina camera, que designava a fortuna privada do príncipe”, e que dá origem à “disciplina, denominada cameralística, tendo por objecto o estudo das regras do bom governo económico e fiscal”. O mesmo autor caracteriza assim a concepção cameralista: “o Estado era como que uma grande família, dedicando-se a uma vasta exploração agrícola, comercial e industrial, cuja unidade era simbolizada pelo príncipe” (*ibidem*, 45).

86 Cfr. sobre este aspecto R. WAGNER (2012:127ss).

que pagar essas despesas dos seus meios privados. É claro que se devem verificar outras duas condições; primeiro, que nenhuns outros meios estão disponíveis (...) ou, se estão, que não são adequados às despesas necessárias” (JUSTI, 1766:381). O Estado tem (e preferencialmente deveria bastar-se com) receitas patrimoniais, e Justi lamenta a tendência para o aumento de despesa e para o recurso a, e aumento de, impostos.⁸⁷

Resignado à existência do imposto, Justi aborda no *System des Finanzwesens*⁸⁸ os princípios a que deve obedecer o sistema fiscal ideal⁸⁹. Formula seis princípios, dos quais nos interessam sobretudo os dois primeiros:⁹⁰ “os súbditos devem estar em

87 Em Justi coexistem assim uma duas pulsões algo contraditórias: a defesa de que o objectivo das sociedades, a “felicidade social”, que se traduz na melhor situação de cada indivíduo, necessita de um nível superior de poder político que guie a utilização das riquezas individuais e capacidades humanas da sociedade (SCHMIDT, 2009:158-9); por outro lado, uma visão pessimista sobre as características que essa actuação do Estado necessariamente revestirá: ao recorrer a impostos, os soberanos estão a gerir riqueza que não é a sua, e “não têm o menor pudor em abusar dela. Não lhes custa nada, podem simplesmente retirá-la da propriedade de outro homem; e teríamos que ter total desconhecimento do homem para não admitir que, quando um homem só tem que retirar o que necessita do património de outros, as suas necessidades vão sempre multiplicar-se rapidamente.” (JUSTI, 1766:385). A conclusão que Justi tira nestas linhas (que poderiam modernamente ser assinadas por um autor como James Buchanan...) é que, ciclicamente na história, os impostos tiveram tendência, para aumentar, até se terem tornado intoleráveis para os súbditos, e uma revolução “ter convertido um Estado fundamentalmente corrupto numa forma inteiramente diferente” (*ibidem*).

88 JUSTI (1766).

89 Como bem assinala Helge PEUKERT (2009), este ideal é, contudo, no pensamento de Justi, um “terceiro óptimo”. Na verdade, os princípios de tributação que aqui analisamos (por serem os relevantes para o objecto da nossa investigação) são os que Justi pensa aplicáveis às sociedades que existem (e que resultam de uma decadência provocada, nomeadamente, pelo dinheiro; veja-se JUSTI (1766:395). Ainda segundo aquela autora, em Justi coexistem as visões contraditórias do filósofo medieval que constrói utopias e do político da modernidade; os sistemas fiscais ideais seriam, num primeiro óptimo, os de uma república idealizada com contributos voluntários dos cidadãos; e, como segundo óptimo, um imposto que tributasse o luxo e a extravagância e conduzisse os homens à virtude, adequado “à natureza apodrecida das nossas presentes sociedades, que só honram a riqueza, ainda que tenha sido adquirida pelos meios mais repugnantes (Justi, *System des Finanzwesens*, apud PEUKERT, 2009:126).

90 Os restantes quatro princípios referidos por JUSTI (1766:396-9) são: (3) o mínimo de dano para o bem estar e a liberdade dos contribuintes na cobrança – danos que Justi assume como inevitáveis; (4) adequação à natureza do Estado e à forma de governo (5) certeza e segurança no fundamento e montante do imposto, que deve ser fixado “definitivamente e com clareza” porque “toda as pessoas devem saber tanto a razão como o montante das contribuições, para não ficarem expostos aos caprichos e opressão do cobrador (*ibidem*, 398) e (6) minimização das dificuldades de despesas que resultam da cobrança, para o Estado e para os cidadãos. Como se verifica, estes princípios de Justi são muito semelhantes às famosas quatro máximas de Adam Smith sobre tributação (indo mesmo mais

condições de pagar os impostos” e “as contribuições devem ser lançadas sobre os súbditos com completa igualdade e na proporção justa”.⁹¹

Com o primeiro daqueles princípios *Justi* visa limitar o poder tributário do Estado: o imposto não deve afectar, nem a capacidade de cada um prover às suas necessidades básicas, nem afectar o capital dos contribuintes. Os cidadãos aceitam cooperar dentro de uma comunidade para preservar a sua liberdade, segurança e condições materiais de vida que decorrem da propriedade, e para isso aceitam tacitamente as instituições do Estado, incluindo o imposto.⁹² Se as pessoas vivem em sociedade para “sob a protecção de uma suprema autoridade, usufruírem do que necessitam e (...) manterem a sua propriedade em segurança”, um imposto que atinja qualquer das duas “age directamente contra o propósito das sociedades”⁹³.

O segundo princípio contém as ideias do autor sobre o princípio de repartição da carga tributária e sobre os tipos de impostos desejáveis – questões a que *Justi* tenta responder fundamentalmente com argumentos de justiça distributiva (e não de afectação de recursos).⁹⁴

Quanto à primeira questão, *Justi* defende que todos devem contribuir (porque todos gozam da protecção do Estado) e cada um deve contribuir em proporção da sua riqueza (“*Vermogen*”), porque “aquele que possui mais riqueza também goza de maior protecção”.⁹⁵ Mais uma vez encontramos a formulação de William Petty, fundindo os princípios de capacidade contributiva e benefício.

Este imposto em proporção à riqueza parece, contudo, deixar *Justi* insatisfeito. É que, tendo em conta o primeiro princípio (o imposto não deve tocar nas “necessidades”, ou seja, aquilo a que hoje chamaríamos mínimo de existência), e uma vez que o rendimento tende a ser proporcional ao património, a relação entre os

além na limitação do poder tributário, como comenta WAGNER, 2012:130) – os dois primeiros correspondem (na sua formulação genérica) à ideia de Smith sobre distribuição da carga tributária, o terceiro à 3ª máxima (custo para o contribuinte), o quinto à segunda máxima (certeza e não arbitrariedade) e o último à ideia de eficiência económica presente na 4ª máxima. Sobre estes princípios veja-se ainda SCHMIDT, 2009:161ss

91 JUSTI (1766:389-90).

92 Cfr. BUSCH (2009:417ss) e U. ADAM (2006:143-150).

93 JUSTI (1766:389).

94 SCHMIDT (2009:163).

95 JUSTI (1766:391).

montantes de rendimento, acima do mínimo de subsistência, com que cada contribuinte ficará, é alterada pelo imposto – o mais rico ficará ainda mais distante do mais pobre⁹⁶.

Justi indicia assim (sem explicitar) que o verdadeiro princípio de repartição do imposto deveria ser o rendimento *líquido do montante necessário ao mínimo de existência*, e parece estar a beira de defender uma tributação progressiva (a técnica moderna de progressão por dedução seria a resposta adequada), mas resigna-se. Parece-lhe haver no seu tempo pouca aceitação para tal tributação, e mesmo a tributação em proporção da riqueza apresenta “dificuldades insuperáveis” - limita-se a lamentar o estado de coisas em que “os súbditos mais ricos contribuem sempre menos para as despesas do Estado”.⁹⁷ Parece claro que Justi aprovaria o sistema de isenção dos rendimentos mais baixos introduzido três décadas mais tarde no *Income Tax* britânico.

Que tipo de impostos podem, então, satisfazer este princípio de repartição? A ideia de um imposto único é rejeitada. Ainda referindo-se à *Dîme Royale* de Vauban, considera que a taxa proposta (10%) é insuficiente para todas as receitas – seria necessária uma taxa de 25% ou mais. E faz a astuta observação que, embora já fosse à época cobrada essa proporção dos rendimentos pelo conjunto dos impostos, uma taxa com tal dimensão num único imposto é “enorme” e impraticável.⁹⁸

Justi manifesta uma preferência pela tributação directa, sobretudo do património imobiliário, que considera “a melhor base para um tributo em proporção da riqueza; desde que toda a riqueza imobiliária seja tributada sem atenção à condição do proprietário e sem excepções ou privilégios”.⁹⁹

Há, todavia, contribuintes sem património imobiliário; e quanto a estes, sem

96 Justi apresenta um exemplo numérico para ilustrar a questão. Se dois contribuintes têm patrimónios de 20.000 e 60.000, e rendimentos (a taxas de rendibilidade idênticas) de de 3.000 e 9.000 respectivamente; e supondo que cada um deles tem necessidades básicas idênticas, no valor de 2000. Então um imposto proporcional à riqueza (à taxa de 1%, de 200 para o primeiro e 600 para o segundo, no exemplo de Justi) deixa o primeiro com um rendimento “líquido” (deduzido do imposto e das “necessidades”) de 800, e o segundo com 6.400, ou seja: o segundo fica com oito vezes mais rendimento para “aumentar a sua riqueza”, embora pague um imposto apenas 3 vezes maior.

97 JUSTI (1766:391-2).

98 JUSTI (1766:388).

99 JUSTI (1766:393).

considerar indesejável a tributação directa, Justi assinala sobretudo as dificuldades da tributação: “este tipo de propriedade pode ser escondido tão facilmente que é especialmente difícil tributá-lo”; e considera que é muito prejudicial a comerciantes e industriais compeli-los a revelarem o seu património. Mais uma vez, Justi parece-se resignar-se à inevitabilidade da não proporcionalidade da tributação: sendo impossível tributar a riqueza dos “grandes comerciantes e banqueiros”, ou dos que vivem dos juros da dívida pública e “ficam cada vez mais ricos com o juro, que a parte industriosa e laboriosa da nação paga com impostos, o que é uma grande e real injustiça. Contudo, *nas actuais condições dos Estados, não há solução à vista*”.¹⁰⁰

Quanto aos impostos sobre o consumo, Justi (supondo que os vendedores repercutem sempre o imposto) diz-nos que dificilmente atingirão os consumidores na proporção da sua riqueza. Condenando especialmente os impostos que incidem sobre bens de primeira necessidade por serem regressivos, demonstrando plena consciência dos fenómenos da elasticidade-rendimento do consumo dos bens de primeira necessidade e dos bens de qualidade inferior. Esses impostos são por isso os menos proporcionais à riqueza – incidem desproporcionadamente sobre os mais pobres – e são por isso “os mais injustos e desiguais que se pode conceber”.¹⁰¹

Justi aproxima-se assim dos fisiocratas na ideia de tributação directa da terra (embora verdadeiramente se refira a toda a propriedade imobiliária), mas fá-lo a partir de pressupostos completamente distintos. A sua argumentação não é de eficiência económica nem decorre de um pensamento sistemático sobre o funcionamento da economia, sendo antes o discurso dominado pelo problema da repartição justa do imposto¹⁰² e de considerações de praticabilidade.

100 JUSTI (1766:394). Ênfase nosso.

101 JUSTI (1766:393).

102 Em sentido contrário, Günther CHALOUPEK (2009:152-153) refere que pelo menos o argumento contra os impostos de consumo não tem principalmente por base “considerações de justiça distributiva”, devendo antes ser considerado no contexto da sua ideia de política industrial: a subida dos preços seria prejudicial à manutenção de salários baixos na indústria.

1.7. Adam Smith

Terminamos o exame do estado da teoria económica que antecede a criação do imposto de rendimento com o pensamento de Adam Smith, ao qual daremos um pouco mais de profundidade dada a influência determinante que as suas ideias exercem a partir da publicação de *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (SMITH, 1776:) – para William Pitt e os seus contemporâneos a obra de Smith representaria o “estado da arte” em matéria de Economia Política.

Adam Smith dedica o livro V da Riqueza das Nações à questão das despesas e receitas do Estado, e o Capítulo 2 desse livro à questão das receitas patrimoniais e tributárias. A grande novidade da exposição de Smith em torno dos tributos é ser feita no contexto daquele que é “o primeiro tratado completo da economia” (BLAUG, 1985, I:103): a análise dos tributos individualmente é precedida da exposição de princípios gerais que servem de parâmetro de avaliação de cada imposto. Essa avaliação insere-se por sua vez no sistema de pensamento de Smith pois assenta nas conclusões tiradas previamente sobre o funcionamento do sistema económico, nomeadamente sobre o funcionamento da produção e a distribuição de rendimentos. A sua análise da igualdade do tributo é assim feita tendo em conta a incidência económica – a repercussão do imposto – e a avaliação da eficiência considera as reacções comportamentais dos agentes económicos ao imposto.

Esses princípios gerais que servem de critério para avaliar os impostos são as famosas quatro máximas (de igualdade, certeza, conveniência e eficiência), que condensam ideias que encontramos, no século precedente, em Petty, Hume, Verri ou Justi, entre outros,¹⁰³ numa brilhante síntese que lhes mereceu, desde então, serem

103 A influência de Petty (e Hobbes) é sobretudo visível na primeira máxima; os “cânones” de Verri (de 1771) e os princípios de Justi (de 1766) foram já objecto de análise (ver *supra*, 2.6), e a influência do primeiro é provável porque a sua obra contava da biblioteca de Adam Smith. A inspiração de Hume é detectada por Janet Hughes (2007:270), comparando as máximas com a crítica feita por este ao sistema fiscal francês; “caro, desigual, arbitrário e complicado” (HUME, 1777:84). A filiação das máximas sobre tributação no pensamento económico anterior é assim um aspecto que pode ser invocado a favor da posição daqueles que, na linha de SCHUMPETER (1954), tendem a desvalorizar a contribuição original e única de Adam Smith – desvalorização que, aliás, não corresponde à nossa avaliação. Para estes autores, o principal mérito de Smith é ter reunido, num todo

sucessivamente reproduzidas e tomadas como referência em manuais de fiscalidade de finanças públicas.¹⁰⁴

Os cidadãos devem pagar imposto “em proporção das respectivas capacidades, ou seja, em proporção ao rendimento de que respectivamente desfrutam sob a protecção do Estado.”

“O imposto (...) deve ser certo e não arbitrário. O momento do pagamento, a forma de pagamento, a quantia a ser paga, devem ser simples e claras para o contribuinte e para qualquer pessoa.”

“O imposto deve ser cobrado no momento, ou da forma, que seja mais conveniente ao contribuinte para pagar.”

“Cada imposto deve ser desenhado por forma a retirar, e manter fora, dos bolsos das pessoas, o menos possível, além do que traz ao tesouro público” (SMITH, 1776:II:258-9).

A primeira máxima retoma a formulação cuja origem identificámos em Hobbes e Petty e retomada por vários autores ao longo do século XVIII.¹⁰⁵ A igualdade de tributação significa o pagamento do imposto em proporção¹⁰⁶ das capacidades (*abilities*) de cada um. Smith esclarece que *essa capacidade é medida pelo rendimento*¹⁰⁷ e chama particularmente a atenção para que os vários tipos de

harmonioso e sistemático, ideias expressas por vários autores no século precedente, sendo o seu trabalho, na expressão de ASPROMORGOS (2009:29) “em grande medida um trabalho de síntese, mais do que génio original”.

104 Como principal excepção à aclamação generalizada destas máximas, registre-se a observação do *Mirrlees Review* de que as formulações de Smith “não ajudam nas questões verdadeiramente difíceis, que se levantam quando um objectivo é obtido à custa de outro” (MIRRLEES *et al.*, 2011:36).

105 Interpretando Smith em conformidade com as suas próprias concepções sobre os papéis dos princípios do benefício e da capacidade contributiva, MUSGRAVE (1959:66-7) sustenta que A. Smith manifesta uma preferência pelo princípio do benefício, sempre que praticável, mas que reconhecendo a dificuldade de imputar benefícios aos indivíduos, “insere sagazmente um elemento de capacidade no elo mais fraco da regra do benefício”.

106 A regra geral que Smith propõe é a de uma distribuição *proporcional* do imposto, mas num trecho parece ver com bons olhos uma distribuição *progressiva*. É o caso da observação que faz sobre o facto de a tributação das rendas das casas, na parte que recai sobre o consumidor (arrendatário), recair mais pesadamente sobre os ricos: “neste tipo de desigualdade não haverá, talvez, nada de muito irrazoável. Não é muito irrazoável que os ricos contribuam para a despesa pública, não apenas na proporção do seu rendimento, mas num pouco mais que essa proporção”. (SMITH, 1776:II:275). Esta observação, feita como que de passagem e numa discussão lateral (uma “observação incidental”, como a qualifica, quanto a nós correctamente, SELIGMAN, 1908:165) seria posteriormente tomada como apoio por autores que procuraram em Smith uma caução para ideia de que a igualdade na distribuição do imposto significa uma distribuição progressiva (v.g., Jean Baptiste SAY, 1803:323-4).

107 A importância que atribuímos ao uso da expressão rendimento tem apenas a ver com a identificação da capacidade de pagar com um fluxo periódico de riqueza, por oposição a um estoque

rendimento (salários, rendas e juros) devem suportar a tributação. O imposto “que recai finalmente sobre apenas um dos três tipos de rendimento é necessariamente desigual, na medida em que não afecta os outros dois”.¹⁰⁸

Ao acrescentar que esse rendimento é “desfrutado sob a protecção do Estado”, Smith liga a capacidade de pagar ao interesse que cada um tem na actuação do Estado, que permite a cada um obter o rendimento. Mais rendimento significa mais capacidade, mas também mais benefício da actuação do poder público financiado com impostos.

Seria naturalmente um anacronismo pensar que Smith pretendeu fundir os dois princípios – benefício e capacidade contributiva – que hoje consideramos como antagónicos. Tal como os seus predecessores, ele não teve consciência dessa distinção,¹⁰⁹ o que é compreensível dado que, com a sua leitura do princípio do benefício, os dois princípios funcionam no mesmo sentido. Deve contudo notar-se que as consequências que Smith tira desta máxima de igualdade estão em linha com uma distribuição da carga tributária em função da capacidade contributiva.

As restantes máximas, como veremos mais à frente, contribuem também para a opinião que podemos extrair de Smith sobre a desejabilidade da tributação directa do rendimento global. A questão da arbitrariedade será levantada a propósito da dificuldade de determinação de certos rendimentos; a questão da conveniência joga a favor da cobrança de imposto no momento das transacções (tributação do consumo) e contra impostos que exijam uma indesejável investigação da vida dos contribuintes; a eficiência inclui o tratamento das despesas de cobrança, mas sobretudo das perturbações a que cada imposto dá causa na actividade dos agentes económicos.

acumulado, já que Smith não apresenta propriamente uma noção de rendimento para este fim – os contornos do conceito são claros na generalidade dos economistas da época e a clarificação só se iniciará na segunda metade do século seguinte (SCHUMPETER, 1954:594ss).

108 SMITH (1776:II:258). Para designar a incidência económica do imposto é geralmente usado, no texto de Smith, o advérbio *finally* (vg, além do presente trecho: “*fall finally upon the rent of the land*”, SMITH 1776:II:263; “*fall finally upon the dealers*”, *ibidem*, p. 285). Parece-nos que Smith quer denotar que essa incidência é o resultado de um processo do qual resulta um equilíbrio (“*so as not to allow further change*” é uma das definições de “*finally*” dada pelo *Longman Dictionary*). Com a reserva de a palavra correspondente em português pode não transmitir exactamente a mesma ideia, usamos a tradução literal de “finalmente”, seguindo o exemplo da tradução portuguesa de Luís Cristóvão de Aguiar para a edição da *Riqueza das Nações* da Fundação Calouste Gulbenkian.

109 Neste sentido, O'BRIEN (2004:290).

Esta última questão, bem como a primeira (igualdade na repartição do imposto) exigem que nos detenhamos nos mecanismos de repercussão do imposto identificados por Adam Smith.

1.7.1. As ideias de Smith sobre a repercussão do imposto resultam do seu pensamento sobre o funcionamento da actividade produtiva e a formação dos rendimentos, que é desenvolvido com base em conceitos, e mesmo terminologia, que nos são familiares por serem semelhantes aos utilizados ainda hoje. Smith analisa a distribuição do produto anual de uma sociedade em rendimento do trabalho (salários), rendimentos da propriedade fundiária (rendas) e lucros, sendo que nos lucros inclui tanto a remuneração do próprio empresário que emprega o capital como um rendimento derivado do lucro, o juro (que remunera o titular dos fundos empregues na produção, que não é necessariamente o empresário). Destes, Smith considera que salários e lucros (na parte que excede o juro), pela forma como são determinados pelas forças reais da economia, não são susceptíveis de sofrer a incidência do imposto.

Quanto aos salários, o seu valor real, medido em termos de bens essenciais (“*necessaries*”),¹¹⁰ tende para o valor necessário para a subsistência dos trabalhadores porque o crescimento populacional determina uma concorrência entre os trabalhadores que impede que o salário se eleve.¹¹¹ Esta tendência pode ser contrariada pelo crescimento económico – se a economia crescer mais depressa do que a população, o crescimento da procura de trabalhadores pode permitir que o salário seja um pouco superior àquele valor. A remuneração do trabalho pode assim afastar-se, para cima e para baixo, do seu valor natural – a remuneração pode ser

110 “*Necessaries*” são definidos por Smith como os bens que são necessários à sobrevivência física e ainda os que “os costumes do país tornem indecente que pessoas respeitáveis, ainda que das mais baixas classes, não tenham” (SMITH, 1776:II:304). Os restantes bens de consumo são designados como *luxuries*.

111 Smith não deixa de assinalar que essa fixação dos salários num nível baixo é também proporcionada pela desigualdade que caracteriza a formação do contrato de trabalho. Designadamente, o patrão, ao contrário do trabalhador, pode subsistir longamente sem empregar trabalhadores; e nem a legislação nem os poderes públicos tratam igualmente as coligações de patrões e operários (cfr. Avelãs NUNES, 2003:336ss).

“liberal, moderada ou escassa”.¹¹² Todavia o próprio salário determina, por via dos movimentos demográficos, a oferta de trabalhadores e a fixação do salário acima do seu nível natural provocará um aumento da oferta de trabalhadores (aumento populacional) que empurra de novo o salário para baixo, a não ser que o crescimento económico seja sustentado.¹¹³ Daí que a remuneração do trabalho não seja susceptível de sofrer a incidência do imposto: o salário é, em cada momento, ou um salário de mera subsistência ou o valor um pouco superior que seja adequado a assegurar o crescimento populacional exigido pelo ritmo do crescimento económico.¹¹⁴ Um imposto não pode determinar uma redução desse salário de equilíbrio porque tal redução actuará sobre a oferta de trabalhadores – reduzindo a remuneração, fará descer a população e a oferta de trabalhadores, voltando a empurrar o salário para o nível inicial.¹¹⁵

112 SMITH (1776:II:297). Note-se que Smith se refere neste caso à remuneração geral do trabalho, dependente do ritmo de crescimento económico, e não ao facto, que igualmente admite, de alguns trabalhadores terem, pelas suas qualificações, um salário mais elevado do que o correspondente, em cada momento, ao preço natural do trabalho. Mesmo esse outro diferencial não é contudo susceptível de sofrer a incidência de impostos: esse salário de profissões específicas mantém-se mais elevado do que o salário de “empregos inferiores” como prémio necessário ao superior desempenho e mais elevadas qualificações, e se esse prémio descesse as profissões seriam abandonadas (*ibidem*, p. 299); já os “emolumentos” do emprego público suportam o imposto que sobre eles incida; por não estarem sujeitos a concorrência e serem provavelmente maiores do que o necessário, já que “as pessoas que têm a administração do governo têm geralmente uma disposição para olharem por si próprios e pelos seus dependentes imediatos, um pouco mais do que o necessário”, sendo além disso impostos “bem aceites pela população”. (*ibidem*).

113 O estabelecimento de um salário acima do seu valor natural, ou seja, uma remuneração “liberal”, depende assim do ritmo do crescimento económico e não do nível de riqueza atingido por um país, como SMITH (1776:I:297) esclarece: “não é o volume da riqueza nacional num certo momento, mas o seu contínuo acréscimo, que causa a subida dos salários do trabalho. Por conseguinte, não é nos países mais ricos, mas nos mais florescentes, ou naqueles que enriquecem mais rapidamente, que os salários do trabalho são mais elevados”.

114 Cfr. HOLLANDER (1995:223).

115 O problema evidente desta construção é que é ignorado o tempo que os movimentos populacionais levariam a reconduzir os salários ao seu preço natural. Como observa SCHUMPETER (1952:469-70) ao comparar as metodologias de Smith e Ricardo com a análise em períodos de Sismondi, a metodologia da teoria clássica, ao analisar uma perturbação num equilíbrio, é a de comparar as propriedades dos dois estados de equilíbrio, inicial e final, desconsiderando os passos intermédios. Parece assim supor-se que se realizam instantaneamente correcções que, pelo mecanismo apontado, podem levar décadas. Em *O Capital*, MARX (1890:III:721ss) não deixou de apontar esta fraqueza da explicação clássica e substituiu, na explicação da lei tendencial dos salários no sistema capitalista, o mecanismo de aumento global da população pelo de sobrepopulação relativa causada pelo mais célere processo de substituição de factores (trabalho por capital). Cfr., por todos, AVELãs NUNES (1994:367ss).

Os lucros da actividade empresarial, na parte que excede o necessário para a remuneração (juro) do capital, são a compensação, geralmente “muito moderada”, pelo “risco e incómodo de empregar o capital [*stock*]”.¹¹⁶ Smith está claramente a supor o funcionamento de economia em termos que hoje designaríamos de concorrência perfeita, em que a concorrência entre os empresários deixa apenas que subsista um “lucro normal”, ou seja, o estritamente necessário para assegurar aquele nível de produção pelos empresários – sem incluir, portanto, “lucro anormal” ou “renda económica pura” (decorrentes de limitações à concorrência ou de rendimentos crescentes à escala). Na verdade, se o lucro é apenas lucro normal e o empresário vir diminuída essa compensação, não empregará o capital, e a diminuição da concorrência restaurará o nível dos lucros.

A renda e os juros são, pelo contrário, rendimentos susceptíveis de sofrer a incidência económica do imposto. A renda é um preço de monopólio que absorve toda a diferença entre o valor da produção da terra e os respectivos custos, absorvendo “tudo o que o rendeiro tem a possibilidade pagar”¹¹⁷. Como não remunera nenhum factor, a diminuição da renda não desencoraja nenhuma actividade produtiva, e um imposto sobre a renda não pode ser repercutido. O proprietário absorve já todo o montante disponível depois do pagamento de lucros e salários à sua taxa natural, e o imposto diminui esse montante disponível. Os impostos tendem assim a incidir sobre a renda e essa incidência é vantajosa porque a produção total “poderá depois desse imposto ser a mesma que era antes”.¹¹⁸

O imposto pode ainda incidir sobre o juro do dinheiro, por razões semelhantes

116 SMITH (1776:II:280).

117 SMITH (1776:II:206). O tratamento da renda em Adam Smith é, como refere Aspromorgous (2009:3), “uma confusão” (“*a mess*”). Na verdade, a renda por um lado contribui para o preço natural dos bens (que seria o somatório dos rendimentos distribuídos); por outro, supõe esse preço exogenamente determinado quando se afirma que a renda absorve toda a diferença entre os custos de produção (salários e lucros) e os preços, e que não é causa dos preços elevados. A afirmação de Adam Smith de que a renda alta é consequência, e não causa, de preços altos, só pode verdadeiramente ser justificada com o tratamento clássico da questão da renda como renda diferencial, realizado mais tarde por vários autores, nomeadamente por Malthus e depois Ricardo. Estes estabelecem que o preço é determinado pelo trabalho empregue para produzir na terra marginal, sendo a renda da terra intramarginal a remuneração resultante da diferença entre os custos de produção nessa terra e os custos de produção na terra marginal. Sobre este tema veja-se, por todos, Avelãs NUNES (1994:220ss e 306ss).

118 SMITH (1776:II:277).

às aduzidas para a renda, semelhança que é explicitamente afirmada por SMITH (1776:II:280): “O juro do dinheiro é à primeira vista um objecto tão capaz de ser tributado directamente como a renda da terra. Como a renda da terra, é um produto líquido que resta após compensar totalmente o risco e incómodo de empregar o capital”. Smith trata aqui a oferta de fundos para investimento como perfeitamente inelástica face a descidas do juro provocadas pelo imposto, não podendo assim a tributação alterar a remuneração natural do capital que é paga pelo empresário.¹¹⁹ Estabelecido o princípio geral de que o imposto que incida sobre o juro será semelhante ao imposto sobre a renda,¹²⁰ é todavia patente que Smith, na análise da incidência de impostos em especial, refere abundantemente incidências sobre a renda e é parcimonioso nas referências a incidências sobre os juros, além recusar a ideia de tributação directa dos mesmos.¹²¹

Vimos até agora como a incidência do imposto pode acontecer pela diminuição do valor nominal líquido daqueles rendimentos (a renda e o juro) que são susceptíveis de sofrer a incidência económica por serem *excedente*, ou seja, por poder diminuir a remuneração do factor em causa sem diminuir a quantidade

119 “Um imposto sobre o juro do capital não pode aumentar a taxa de juro, sendo suposto que a quantidade de capital ou dinheiro no país tal como a quantidade de terra, seja a mesma antes ou depois do imposto. A taxa de juro normal, como ficou demonstrado no primeiro livro, é em toda a parte regulada pela quantidade de capital a ser empregue, em proporção à quantidade do seu emprego, ou do negócio que tem que ser feito com ele, que não podem ser aumentados ou diminuídos por nenhum imposto sobre o juro do dinheiro” (SMITH, 1776:II:281). Ao estabelecer que os fundos disponíveis para investimento são insensíveis à taxa de juro, Smith, embora identifique a poupança como condição necessária da acumulação de capital, não faz qualquer ligação entre a taxa de juro e a taxa de poupança necessária a um determinado nível de acumulação.

120 A ideia de que o juro, tal como renda da terra, é um excedente que pode ser tributado, irá ser recuperada por Thomas Malthus numa curiosa síntese das posições de Locke, dos Fisiocratas e de Smith. Malthus afirma em várias ocasiões, à maneira dos fisiocratas, que a terra é, em última análise, a origem da toda a riqueza (esta formulação varia significativamente nas várias edições das obras do autor) e mantém o princípio de que todo o peso da tributação recai na terra. Mas nega que todo o excedente pertença ao proprietário (ele é transferido também para outras classes), sendo assim injusto que só o proprietário suporte o imposto. O imposto único sobre a renda teria sido, na opinião de Malthus, um dos principais erros dos *économistes*, por identificarem mal o renda com o excedente. Nomeadamente o juro poderá ser tributado sem diminuição da oferta de fundos. Cfr. neste sentido HOLLANDER (1997:292ss) e DOME (2004:92ss).

121 Como veremos *infra*, duas razões práticas impedem para Smith a tributação dos juros: a dificuldade de determinação rigorosa da matéria colectável sem uma inaceitável intromissão nos assuntos privados, e a possibilidade de exportação dos capitais. Cfr. O'BRIEN (2004:297).

disponível para a produção). A incidência pode todavia acontecer de outro modo: os empresários estão também em condições de repercutir qualquer imposto (que directamente diminua os lucros ou faça subir os salários) subindo os preços dos bens. Neste caso, são os compradores desses bens que suportam o peso do imposto pela diminuição do poder de compra dos seus rendimentos, qualquer que seja a natureza destes.

Há contudo uma excepção: o imposto não pode alterar o poder de compra dos salários medido em bens essenciais. Se por via do imposto há subida dos preços desses bens, o conjunto de factores da economia real que determinam o valor natural dos salários fará com que os salários nominais subam para manter o poder de compra do salário. Essa excepção não significa que os impostos não podem diminuir o poder de compra dos salários: os *necessaries* são os únicos cujo preço é determinante do valor nominal do salário.¹²² Os restantes bens de consumo (*luxuries*) podem incluir artigos de consumo corrente dos trabalhadores. Tal como Steuart (mas sem referir o contributo deste) Smith afirma que o imposto que altere o poder de compra dos trabalhadores em termos desses bens não determina alterações do salário nominal.¹²³

Dadas estas regras, a incidência económica real dos vários tipos de imposto pode ser assim descrita:¹²⁴

- A tributação de consumo dos bens essenciais faz aumentar o preço destes. Os salários nominais sobem para manter o salário real, efeito que é repercutido pelos empresários agrícolas em descida da renda nominal e pelos empresários das manufacturas nos preços da respectiva produção.¹²⁵ Todas as classes, salvo os trabalhadores, são afectadas no seu poder de compra, mas os

122 Na expressão de SMITH (1776:II:305) “o que quer que aumente seu preço médio [dos *necessaries*] vai necessariamente aumentar esses salários”.

123 Assim como Steuart refere o exemplo das despesas na taberna, SMITH (1776:II:305) dá como exemplo as bebidas alcoólicas – porque “um homem de qualquer classe pode (...) abster-se totalmente de provar tais bebidas. A natureza não os torna necessários à sobrevivência, e o costume em lado nenhum torna indecente viver sem elas”. A tributação agravada das bebidas alcoólicas é aliás uma das formas de tributação que Smith vê favoravelmente e à qual dedica uma longa análise.

124 Cfr. DOME (1998).

125 “Os impostos sobre bens essenciais na medida em que afectam os trabalhadores pobres, são afinal pagos em parte pelos senhorios, na redução da renda das suas terras, e em parte pelos consumidores ricos, proprietários ou outros, no aumento do preço dos bens manufacturados.” SMITH (1776:II:422).

proprietários suportam o imposto por duas vias (enquanto consumidores e por via da diminuição da renda).

- A tributação do consumo dos restantes bens (*luxuries*) apenas afecta os consumidores destes bens. Como não são bens-salário (mesmo que os trabalhadores os consumam, não entram no “cabaz” que determina o salário real) não há efeito nos salários reais e portanto nos custos de produção.¹²⁶ Tratando-se de bens consumidos sobretudo pelos mais ricos, os proprietários das terras sofrem, de novo, mais pesadamente a incidência.¹²⁷
- A tributação directa dos salários não incide realmente sobre os trabalhadores, mas primeiro sobre o empresário (o que significa que, se o sujeito passivo for o trabalhador, o salário nominal sobe); no caso do empresário agrícola, o imposto é por sua vez repercutido em diminuição da renda; nas manufacturas, em aumento do preço dos produtos. A repercussão e a incidência são portanto as mesmas que existem para a tributação de consumo dos bens essenciais: o imposto recai sobre consumidores e proprietários.
- A tributação directa dos lucros, na componente correspondente à de remuneração do empresário, tem as mesmas consequências (em repercussão e incidência) da tributação dos salários, uma vez que aquela remuneração do empresário não pode ser reduzida. Os juros, pelo contrário, se forem directamente tributados suportarão o peso do imposto;¹²⁸ os impostos sobre os lucros podem também ser repercutidos em baixa da taxa de juro, desde que se trate de um imposto sobre a aplicação do capital em todos os sectores.¹²⁹

126 “Os impostos sobre bens de luxo não têm qualquer tendência a aumentar o preço de quaisquer outras mercadorias, excepto as mercadorias tributadas (...) são finalmente pagos pelos consumidores das mercadorias tributadas, sem qualquer compensação. Recaem indiferentemente sobre todas as espécies de rendimento, os salários do trabalho, os lucros do capital e a renda da terra - SMITH (1776:II:422).

127 SMITH (1776:II:305) alerta contudo que a tributação de produtos não essenciais, mas de consumo generalizado (como as bebidas alcoólicas) é sobretudo pago pelos trabalhadores, porque a despesa total de consumo das massas de trabalhadores é maior (dado o seu número) do que o total das restantes classes sociais.

128 “Um imposto sobre o juro do dinheiro não poderia fazer subir a taxa de juro”. SMITH (1776:II:422).

129 Sendo indiferente para o capitalista passivo o sector de actividade em que o seu dinheiro é empregue, o juro só poderá, naturalmente, ser afectado se não houver para o investidor alternativas

- A tributação directa da renda da terra provoca a diminuição do rendimento líquido do proprietário porque, pelas razões já expostas, este não está em condições de repercutir o imposto. Da mesma forma, a tributação da renda de casas de habitação, na componente correspondente ao solo¹³⁰, incide sobre o proprietário.

Conclui-se assim que todas as formas de tributação reduzem a renda nominal, salvo a tributação dos bens não essenciais; esta reduz o poder de compra de todos os consumidores, mas principalmente o valor real da renda, porque os proprietários são os principais compradores.¹³¹ Como se vê, a repercussão dos impostos faz com que tendam a recair sobre o rendimento que é excedente, ou sobre a componente da despesa de consumo que não corresponde às necessidades básicas;¹³² e tal incidência é desejável, porque preserva, quer as condições mínimas de existência, quer as condições de crescimento económico (os rendimentos afectados são sobretudo aqueles que são insensíveis ao imposto, i.e., cuja quantidade disponível para a produção não sofre alterações com a diminuição da remuneração por via do imposto). Esta harmonia não deve ter parecido a Smith, e aos autores do seu tempo, mera coincidência, pois é congruente com a sua cosmologia – a ordem natural é

não tributadas. Nas palavras de SMITH (1776:289-90) “os impostos sobre os lucros do capital [“stock”] numa determinada aplicação nunca podem afectar o juro do dinheiro. Ninguém emprestará dinheiro por menos juro a quem exerce a actividade tributada do que aos que exercem as actividades não tributadas. Os impostos sobre o rendimento da aplicação do capital em todos os sectores, quando o governo tentar cobrá-los com algum grau de rigor, cairão em muitos casos sobre o juro do dinheiro”.

130 Smith (tal como a análise económica contemporânea) separa, no valor cobrado pelo arrendamento de habitações, a componente que remunera a propriedade do solo em que o edifício é construído (“*ground rent*”); da parte correspondente ao “juro ou lucro do capital empregue na construção da casa” que designa como “*building rent*” e não trata como verdadeira renda (SMITH, 1776:II:273).

131 “[Os impostos] recaem mais pesadamente sobre os proprietários, que pagam sempre numa dupla qualidade: na de senhorios, pela redução das suas rendas; e na de consumidores ricos, pelo aumento da sua despesa - SMITH (1776:II:422).

132 É assim um excesso de simplificação a afirmação de que, para Smith, os impostos recaem sempre, em última análise, sobre a renda dos proprietários fundiários, feita por autores como M. BLAUG (1985, I:102). O próprio SMITH (1776:II:263) se demarca explicitamente desta ideia que atribui “à seita de homens de letras em França que a si próprios se chamam economistas (...). Eles sustentam que todos os impostos recaem em última análise sobre a renda da terra, e deveriam portanto ser lançados igualmente sobre o património que em última análise os paga”. Smith, propõe-se, pelo contrário, mostrar “quais os impostos que recaem finalmente sobre a renda da terra e quais os que recaem finalmente sobre outra riqueza (*fund*)”.

também a ordem desejável, e empurra a incidência do imposto para o sítio certo.

1.7.2. Entre os impostos analisados por Adam Smith não se encontra um imposto directo sobre a globalidade do rendimento ou património. Mas podemos inferir que em termos de igualdade (ou seja, da primeira máxima) essa forma de tributação mereceria a sua preferência ou pelo menos aprovação.

“A impossibilidade de tributar as pessoas em proporção do seu rendimento, através de uma capitação, parece ter dado origem à invenção dos impostos sobre as mercadorias de consumo. O Estado, não sabendo como tributar, directa e proporcionalmente o rendimento dos seus cidadãos, tenta tributá-lo indirectamente tributando a sua despesa, que se supõe ser, na maior parte dos casos, quase na proporção do seu rendimento. A sua despesa é tributada tributando as mercadorias de consumo na qual ela é aplicada” (SMITH, 1776:II:304).

A própria tributação do consumo tem, portanto, a função de tributar o rendimento independentemente da fonte, aproximadamente em proporção do rendimento, que é o que verdadeiramente se deveria pretender atingir,¹³³ e só existe dada a impraticabilidade de tributar directamente o rendimento.

De que resulta essa impraticabilidade da tributação directa do rendimento? Smith trata da questão a propósito dos *capitation* ou *poll taxes* (SMITH, 1776:II:301ss) que neste contexto poderíamos traduzir por impostos pessoais.¹³⁴ Estes impostos cobram ao contribuinte, ou uma quantia fixa, ou um valor que é graduado em função de um qualquer índice. Em Inglaterra ou em França eram cobrados, segundo Smith, em função da condição social (*rank*) do contribuinte, e merecem por isso a acesa crítica do autor pela sua grande desigualdade – o *rank* não corresponde necessariamente à capacidade de pagar, e dentro do mesmo *rank* cabem muitas realidades. Daí que, comenta Smith, estes impostos sejam sempre de reduzido valor,

133 A mesma apreciação positiva é feita a propósito da tributação das rendas de casas para habitação, na componente “*building rent*”, ou seja, na componente que tributa o juro ou o lucro e que, como tal, é suportada pelo consumidor (inquilino): tal como os impostos de consumo, incide sobre todas as categorias de rendimento, e o valor da casa é um bom indicador da despesa total de um indivíduo (SMITH, 1776:II:275).

134 Cfr. *supra*, nota 45 deste capítulo, sobre o sentido em que à época se usa a expressão *capitation taxes*.

já que “numa tributação leve pode ser tolerado um grau considerável de desigualdade”.¹³⁵

Mas não seria possível, em vez da condição social, usar o próprio rendimento real do contribuinte como matéria colectável e cobrar um imposto proporcional a esse rendimento? A resposta é negativa, segundo Smith, porque não é possível, no contexto de um imposto, determinar o rendimento global de cada um:

“Os impostos pessoais [*capitation taxes*], se se tentar torná-los proporcionais à fortuna ou rendimento de cada contribuinte, tornam-se totalmente arbitrários. O estado da fortuna de um homem varia de dia para dia, e, sem uma inquisição [*inquisition*], mais intolerável que qualquer imposto, e renovada pelo menos uma vez por ano, só pode ser adivinhada. A sua avaliação vai assim, na maioria dos casos, depender do bom ou mau humor dos avaliadores” (SMITH, 1776:II:301).

Assim, uma tributação pessoal só respeitaria a igualdade se fosse proporcional ao rendimento global. Todavia, se se tentar ajustar o imposto ao rendimento, a tributação torna-se, ou intolerável na sua invasão da esfera privada (“*inquisition*”) ou arbitrária. É que, se não for dado à administração fiscal esse acesso à esfera privada do contribuinte (acesso que Smith considera “mais intolerável do que qualquer imposto”), o processo de determinação da matéria colectável é necessariamente pouco rigoroso. Não há assim forma de fazer um bom imposto pessoal sobre o rendimento: “tais impostos, se se tentar torná-los igualitários, tornam-se totalmente arbitrários e incertos; se se tentar torná-los certos e não arbitrários, tornam-se totalmente desiguais.”¹³⁶

A única tributação directa que Smith vê com bons olhos é a que incide sobre o valor da terra – tanto das terras agrícolas como da componente solo do valor das habitações – e sobre renda do proprietário. Uma vez que a renda é um preço de monopólio e como tal superior ao preço necessário para assegurar esse nível de oferta, tal imposto não desencoraja qualquer actividade económica:

“Tanto a renda do solo [urbano] como a renda normal da terra [agrícola] são tipos de rendimento de que o titular, muitas vezes, usufrui sem qualquer cuidado ou atenção sua. Ainda que uma parte desse rendimento lhe seja retirado para suportar as despesas do Estado, não resultará

135 SMITH (1776:II:301).

136 SMITH (1776:II:301).

nenhum desincentivo a nenhum tipo de indústria. O produto anual da terra e do trabalho da sociedade, a riqueza e rendimento real do conjunto das pessoas, poderão ser os mesmos depois do imposto do que eram antes. As rendas do solo e as rendas da terra são portanto, talvez as categorias de rendimento que melhor podem suportar que um particular imposto sobre elas incida” (SMITH, 1776:II:277).

Impostos directos sobre rendimentos do capital não merecem a mesma aprovação. Em primeiro lugar, o valor do capital, ao contrário do valor dos imóveis, não pode ser aferido sem considerável invasão da vida do contribuinte, pelo que a sua aferição periódica seria “uma fonte de contínuo e infundável vexame que ninguém poderia suportar.” Esta revelação do património é especialmente inconveniente para os comerciantes, por poder prejudicar o seu crédito¹³⁷ (uma ideia que encontrará bastante eco nos protestos contra o *Income Tax*, como veremos). Em segundo lugar, os detentores do capital são “cidadãos do mundo” que facilmente podem levar o seu capital para o estrangeiro, subtraindo ao país que pretenda tributar o capital tanto a receita fiscal como o investimento: “Um imposto que tenda a afastar o capital de um determinado país, iria nessa medida secar toda a fonte de rendimento, tanto do soberano como da sociedade.”¹³⁸

Quanto a impostos directos sobre o rendimento do trabalho, parecem-lhe “absurdos e destrutivos”¹³⁹ porque, obrigando a aumentar os salários, reduzem a procura de trabalho; e sendo adiantados pelo empregador, este tem que recuperar com lucro esse adiantamento, quando faz a repercussão do imposto nas rendas e nos preços, pelo que proprietários e consumidores suportam um encargo maior do que se a tributação incidisse imediatamente sobre a renda ou o consumo – reduzindo, em mais do que o necessário, consumo e produção.

Smith aponta assim para que a tributação directa do rendimento do património imobiliário (terras e casas) seja complementada com tributação directa do consumo (excluindo a dos bens de primeira necessidade, considerada idêntica à tributação directa dos salários). Retoma argumentos que já nos são familiares – o carácter

137 Os mercadores (...) tremem com a ideia de serem permanentemente obrigados a expôr o real estado das suas circunstâncias. Antevêm que a ruína do seu crédito e o abortar dos seus projectos seria frequentemente a consequência. (SMITH, 1776:283).

138 SMITH (1776:II:281-2).

139 SMITH (1776:II:298).

voluntário do pagamento do imposto e a anestesia fiscal resultante da incorporação do imposto no preço, que levam os contribuintes a “resmungar” menos.¹⁴⁰ Considera esta tributação conforme às três primeiras máximas: pode ser lançada sem deixar dúvidas sobre quem deve pagar e quanto deve ser pago; a despesa dos consumidores é uma boa aproximação ao seu rendimento global; e o pagamento em pequenas parcelas, no momento da compra, é conveniente para os consumidores.¹⁴¹

É certo que considera que a tributação do consumo de *luxuries* contraria fortemente a quarta máxima¹⁴² mas, após descrever esses inconvenientes, conclui que os mesmos são relativamente reduzidos. Como estes inconvenientes são “inseparáveis” da tributação do consumo, Smith escreve que “o nosso estado não é perfeito, e poderia ser corrigido, mas é tão bom, ou melhor, do que o da maior parte dos nossos vizinhos”.¹⁴³ Apesar dos defeitos, a tributação do consumo é uma forma de imposto que pode ser incluída num sistema fiscal desejável.

A conclusão de Smith não aponta assim para uma reforma fiscal radical – ao contrário dos fisiocratas, Smith (sem prejuízo de propostas de melhoria) parece relativamente satisfeito com o sistema fiscal britânico, assente num conjunto de impostos sobre o consumo, direitos alfandegários e um imposto sobre o património (*land tax*) – e sem tributação directa do rendimento global.¹⁴⁴

140 “A contribuição de cada homem é totalmente voluntária, estando no seu poder consumir ou não consumir o produto tributado. Quando tais impostos são, então, devidamente lançados, e sobre mercadorias adequadas, são pagos com menos resmungar do que quaisquer outros. Quando são adiantados pelo mercador ou empresário de manufacturas, o consumidor, que finalmente os paga, rapidamente os confunde com o preço das mercadorias, e quase esquece que paga um imposto” (SMITH, 1776:II:327).

141 SMITH (1776:II:327-8).

142 “Tais impostos, em proporção ao que trazem ao tesouro público, retiram ou mantêm fora dos bolsos das pessoas mais do que quase quaisquer outros impostos” (SMITH, 1776:II:328). As razões avançadas (*ibidem*, 328-330) são: (1) a despesa administrativa é grande; (2) há distorções na aplicação de capital e desencorajamento ao investimento e trabalho (efeito-substituição: o aumento dos preços torna menos valioso o rendimento monetário e portanto menos valioso, para o seu produtor, o bem produzido para revenda; (3) empurra as pessoas para o contrabando; (4) expõe os comerciantes visitas frequentes e incómodas da administração fiscal.

143 SMITH (1776:II:331).

144 Neste sentido, Takuo DOME (2004). Comparando sobretudo com a França, Smith louva a administração directa do imposto, em vez da concessão (*tax farming*) e a uniformidade do sistema fiscal britânico, que conduz à liberdade de comércio interno, “uma das principais causas da prosperidade da Grã Bretanha” (SMITH, 1776:II:331-2); para concluir que “o sistema francês de tributação parece, em todos os aspectos, inferior ao britânico” (*ibidem*, p. 336), gerando uma receita

1.7.3 Um aspecto geralmente menos destacado do pensamento de Adam Smith é que, ao contrário de autores posteriores da Escola Clássica, que restringiram a sua abordagem de Finanças Públicas fundamentalmente à tributação, Smith faz, na *Riqueza das Nações*, um extenso tratamento do papel do Estado. Se mais tarde o seu pensamento foi popularizado como uma espécie de “porta voz de slogans simples sobre o mercado livre”,¹⁴⁵ uma leitura mais atenta das suas obras revela que o seu cepticismo em relação às capacidades dos governos é equilibrado com cepticismo em relação ao funcionamento dos mercados livres em algumas circunstâncias, e às consequências da livre actuação dos empresários.¹⁴⁶ A sua defesa do *laissez faire* tem que ser entendida – tal como a feita pelos fisiocratas – no contexto de crítica às limitações à liberdade económica da sociedade do seu tempo e ao pensamento que Smith, adoptando a designação de Mirabeau, designou de “mercantilista”.

O próprio enunciado geral das funções do Estado não se reconduz à conhecida fórmula “julgar e combater”, pois Smith, além das funções de defesa, segurança e justiça, ensaia uma noção de bens públicos: o estado deve fazer e manter aquelas obras e instituições públicas cuja utilidade para a sociedade mais do que compensa o custo, mas que não podem ser lucrativamente mantidas por privados.¹⁴⁷

fiscal que, proporcionalmente à população, Smith estima em metade da britânica, embora “seja geralmente reconhecido que o povo francês é muito mais oprimido por imposto do que o povo da Grã Bretanha” (*ibidem*, p. 337).

145 Amartya SEN (2011:258).

146 Neste sentido, nomeadamente, J. VINER (1927:esp. 217ss); Fernando ARAÚJO (2001:1193ss); S. MEDEMA (2009:21ss); Amartya SEN (2011) e A. SKINNER (2012). O primeiro dos autores, que enumera as funções atribuídas ao Estado na *Riqueza das Nações*, comenta que Smith, no enunciado geral dessas funções, parece esquecer as múltiplas instâncias em que se introduz uma função do Estado como necessária e que o próprio Smith ficaria espantado se “fosse confrontado com a lista completa das excepções ao princípio do *laissez faire* a que num momento ou noutro deu a sua aprovação” (VINER, 1927:218-9). Na interpretação de MEDEMA (2009:21-2), a visão negativa da actuação do Estado, que se traduz numerosas caracterizações pejorativas de políticos e agentes da administração, é acompanhada pelo optimismo na possibilidade de melhoria da sua actuação através de melhor instrução e informação – ao que não será estranho a sua caracterização do Economia Política como um ramo “da ciência do estadista ou legislador”.

147 SMITH (1776:II:138-9). MUSGRAVE (1959:67) destaca que Smith considera essas funções do Estado indispensáveis ao seu sistema de “liberdade natural”, apontando o adjectivo de “improdutivo” aplicado aos agentes do Estado como fonte de confusão nesta matéria, já que improdutivo não significa que o trabalhado é inútil mas tão só que não contribui para a formação de capital.

Este entendimento de Smith sobre as funções do Estado abrange, em alguns casos, a identificação do que hoje chamaríamos “falhas de mercado” e a utilização dos impostos com finalidades extrafiscais. Nas palavras de A. Skinner, “Smith defende o uso da tributação, não apenas como um meio de realizar receita, mas também como um meio de controlar algumas actividades e de compensar o que hoje seria designado por visão telescópica defeituosa, i.e., a falha da percepção dos nossos interesses de longo prazo.”¹⁴⁸

Exemplos destas utilizações extrafiscais dos impostos estão presentes nomeadamente na sua análise da tributação da renda da terra: defende uma tributação agravada da renda quando esta é fixada em géneros, ou quando o contrato obriga o cultivador a um tipo de cultura determinado, por considerar ambas as práticas ineficientes (e prejudiciais a ambas partes); e sugere que se justifica um benefício fiscal (“*a moderate abatement of the tax might be granted*”) quando o proprietário conserva parte da terra para cultivar directamente, porque é importante “encorajar o proprietário a cultivar parte da sua própria terra”.¹⁴⁹ Um outro exemplo é a já referida defesa de tributação agravada das bebidas alcoólicas, para desencorajar o seu consumo.¹⁵⁰

1.8. Síntese

Não encontramos no pensamento fiscal dos séculos XVII e XVIII uma elaboração teórica consistente sobre um imposto do tipo que seria introduzido no Reino Unido em 1799 – um imposto directo, único e pessoal, sobre o conjunto dos rendimentos. Além da proposta isolada de Vauban e das considerações de Justi, o que encontramos no domínio da defesa de uma tributação directa é sobretudo a defesa de um imposto sobre a renda da terra. No pensamento dos economistas, é a defesa da tributação indirecta que prevalece.

148 SKINNER, (2012:165).

149 SMITH (1776:II:264-5). Cfr. VINER, (1927:229-30).

150 VINER, (1927:230).

1.8.1. Também não se encontra uma formulação inequívoca de que o imposto deva ser repartido em função da capacidade de cada um o pagar. As formulações que mais se aproximam desta segunda ideia – como as de William Petty, von Justi ou Adam Smith – são uma síntese entre aquilo que hoje chamaríamos de princípios do benefício e da capacidade contributiva. Essa síntese não resulta, naturalmente, de uma intenção consciente dos autores, mas da falta de consciência da separação dos conceitos – o que é compreensível porque, da maneira como o princípio do benefício é aqui interpretado, ele funciona no mesmo sentido da capacidade de pagar: a riqueza ou o rendimento são a medida do benefício auferido da actuação do Estado. A carga fiscal deve ser distribuída em função da despesa, riqueza ou rendimento e, as mais das vezes, proporcionalmente a este índice.¹⁵¹

A falta de uma clara autonomia do princípio da capacidade de pagar não impede assim que se chegue a resultados na repartição do imposto que são indistinguíveis de uma repartição com base na capacidade de pagar.

Para estes autores, a componente benefício tem fundamentalmente a função de legitimar o imposto numa perspectiva contratualista, mas a carga fiscal é distribuída em função da capacidade de pagar, não se verificando qualquer a preocupação de identificar específicas vantagens provenientes da actuação do Estado a que possa corresponder para os seus beneficiários um montante acrescido de imposto.¹⁵² Deste ponto de vista, não vale a pena computar os custos dos serviços públicos de que ricos e pobres auferem; a questão é que, “sob a protecção do Estado” (Smith) e independentemente de concretas despesas públicas, os mais ricos atingem um maior “desfrutar da vida” (Hobbes) e nessa medida devem ser mais tributados.

Mesmo na medida em que o princípio da capacidade de pagar, ainda que

151 Sobre esta posição híbrida veja-se, por todos, SELIGMAN (1908:150-203). Note-se que este autor, que inclui nas origens desta tese, no século XVII, também Hugo Grócio e Samuel Puffendorf, não descreve a posição como híbrida, antes classificando os autores que referimos no texto como defensores do princípio do benefício. A tributação proporcional a um índice de riqueza é a conclusão da maioria, mas não de todos, os autores – veja-se, por exemplo, a posição de Rousseau, já referida, no sentido de uma tributação progressiva.

152 Exemplo de uma excepção será a posição de James Mill, que pretende tributar as mais valias da terra causadas por medidas legislativas (O'BRIEN, 2004: 300).

mesclado, é admitido, não é universal uma associação entre rendimento e capacidade de pagar, mas regista-se uma evolução nesse sentido. Hobbes e Petty afirmam que a repartição do imposto se deve fazer em função do rendimento consumido (e em conformidade defendem uma tributação do consumo). Du Pont de Nemours e Adam Smith defendem, pelo contrário, que é o rendimento o critério de distribuição da carga tributária, e é essa posição que passa para autores do século XIX como Jean Baptiste Say ou David Ricardo.¹⁵³

1.8.2. A defesa da tributação indirecta, que é a prevalecente, encontra dois outros poderosos argumentos. Primeiro, a sua maior compatibilidade com a liberdade. A ideia de que o imposto directo é mais limitador das liberdades individuais, claramente formulada por David Hume ou Montesquieu, é uma daquelas ideias tão disseminadas nos séculos XVIII e XIX que muitas vezes é avançada como evidência, sem necessidade de fundamentação.

Uma das justificações que encontramos é a afirmação do carácter de certo modo “voluntário” do imposto indirecto, por tributar uma despesa que o particular pode escolher entre fazer ou não. Este argumento é expresso, com clareza, por Jeremy BENTHAM (1794:380): “um tipo de impostos é *forçado*, imposto sobre a *posse* do rendimento; outro tipo é *voluntário*, derivado da respectiva *despesa*” (ênfase no original).

A outra justificação resulta da compressão da liberdade decorrente da actuação administrativa, ou melhor, da interacção entre a administração e o contribuinte para cobrança do imposto. Na tributação directa essa actuação dos agentes públicos abrange mais contribuintes (não se restringe aos vendedores dos produtos) e é caracterizada em termos que variam entre o mero incómodo, a exposição de informação privada (especialmente grave para quem precisa de crédito) e a sujeição à

153 A mesma evolução se verifica neste período na legislação britânica e francesa; as expressões “faculty” e “faculté” (capacidade) passam a referir-se a rendimento e não, como aconteceria uniformemente dois séculos antes, a património (cfr. SELIGMAN, 1908:205-6).

arbitrariedade ou prepotência dos agentes públicos.¹⁵⁴ Este, como veremos, será um argumento fundamental de crítica do imposto de rendimentos britânico no século XIX.

Finalmente, aponta-se à tributação do consumo a vantagem que hoje designaríamos por *anestesia fiscal* - o facto de o imposto ser incorporado no preço do produto e ser portanto menos visível para o contribuinte. Este, como escreve Jean Baptiste SAY (1803:330) “paga de bom grado um valor que é seguido por um prazer”. Que este facto fosse tido como positivo do ponto de vista do fisco seria óbvio e aliás conforme à máxima, atribuída a Colbert, de que “a arte da tributação consiste em depenar o ganso para obter o mais possível de penas com o menos possível de gritos”. Mas essa anestesia é também vista como uma vantagem *do ponto de vista do contribuinte*: o facto de este ser iludido e sentir menos o imposto é equiparado a um menor sacrifício. Hoje em dia, esta posição seria muito questionada por aqueles que vêm antes a saliência do imposto como virtude por o tornar transparente para o cidadão.

Porque a tributação indirecta pode incidir sobre bens essenciais, coloca-se a questão do seu impacto sobre os mais pobres. Defende-se frequentemente, não uma tributação geral do consumo, mas dos consumos de luxo ou supérfluos, que atingiria apenas os mais ricos.

A ideia prevalecente parece ser a de que mesmo a tributação do consumo de bens essenciais não terá, no essencial, impacto nos trabalhadores assalariados. Assumindo a ideia de que o salário tenderá para o mínimo de subsistência (uma proposição comum que todavia terá que esperar por Adam Smith para ter na sua base uma teoria)¹⁵⁵ a generalidade dos autores entende que o aumento do preço dos bens essenciais se reflectirá simplesmente em aumento dos salários nominais por

154 Ilustrativa é, mais uma vez, a síntese de J. BENTHAM no seu *Manual of Political Economy* (1793:156-7): “num imposto indirecto, cada um paga apenas o que entende; e o incómodo [*vexation*] decorrente da sua cobrança está confinado aos fabricantes e vendedores dos produtos tributados. Num imposto directo, cada um paga o que aprover a quem decide a imposição, e o incómodo decorrente da cobrança abrange todos os que o pagam.”

155 Locke ou Turgot descrevem um mecanismo de redução da oferta quando o salário desce abaixo do mínimo, mas não uma teoria do salário que nomeadamente explique porque é que este não sobe acima do nível mínimo de subsistência. Sobre a teorização do salário de subsistência no pensamento pré-Smithiano veja-se GROENEWEGEN e Aspromourgous (2002:157ss).

repercussão do imposto. Aqueles que, como David Hume, negam que esse mecanismo necessariamente exista vêm a baixa dos salários como *positiva*, criadora de trabalhadores mais industriais.

1.8.3. A exceção mais importante a esta linha e principal defesa da tributação directa é a constituída pelo pensamento dos fisiocratas. A tributação directa defendida é contudo apenas a da renda da terra.

A tributação da renda da terra significa contudo, na posição fisiocrática simplesmente a tributação directa e proporcional de todo o excedente, de todo o rendimento que não é necessário voltar a aplicar no processo produtivo para pelo menos manter o nível da riqueza nacional. São também estes autores que defendem que se deve tributar apenas o rendimento, e não a propriedade, com uma formulação muito semelhante à usada hoje em dia.¹⁵⁶ Ainda que fundamentalmente por razões de eficiência económica, os fisiocratas têm, no fundo, uma concepção mais moderna de imposto directo do que pareceria à primeira vista. Mas essa modernidade é “contaminada” pelo seu peculiar conceito de excedente, restrito ao excedente agrícola, cujo absurdo se foi tornando mais patente com o progresso industrial. E foi essa peculiaridade que marcou a compreensão do pensamento económico sobre os *économistes*, e limitou a influência das suas ideias nos desenvolvimentos do século seguinte.

Os autores que admitem a justiça de uma distribuição da carga fiscal em função do rendimento global sustentam que um imposto directo sobre esse rendimento é todavia impossível ou indesejável. Em Smith encontramos a síntese desses argumentos: a tributação do trabalho acaba por recair sobre as classes possidentes de forma mais agravada do que se estes fossem directamente tributados; a tributação dos rendimentos facilmente ocultáveis (como os do capital) só deixará de ser arbitrária

156 Compare-se a formulação de Du Pont de NEMOURS (1768:XVI), já citada: “o imposto deve suportar despesas que perpetuamente renascem; não pode portanto ser retirado senão de riquezas que renascem”; com a formulação que encontramos nas *Lições de Finanças Públicas* de Teixeira RIBEIRO (1997:26): o Estado exige impostos todos os anos; ora, uma economia só pode suportar um encargo anual se esse encargo for satisfeito com recursos que anualmente se renovam”.

com a concessão de poderes inadmissíveis à administração fiscal de intromissão na esfera privada dos contribuintes; as riquezas móveis podem ser deslocadas para o estrangeiro com prejuízo tanto das receitas fiscais como da economia.

Talvez a mais expressiva formulação desta ideia seja a feita no início do século XIX por Jean Baptiste SAY (1803:328-9):¹⁵⁷ numa situação ideal, em que se pudesse contar com “a boa fé dos contribuintes”, bastaria perguntar-lhes qual é o seu rendimento anual e tal seria suficiente para fixar a quantia a pagar; “só haveria um imposto, e nunca o imposto teria sido mais justo”. O Estado não vive, contudo, nessa situação ideal: o imposto directo “é pago penosamente, acarreta constrangimentos odiosos” e “atinge os rendimentos muito desigualmente”,

1.8.4. Finalmente, uma ideia que está subjacente a todos os autores mencionados é que o imposto imposto não deve ou não pode incidir sobre a maioria da população. Tal resulta tanto de atenção à condição dos mais pobres como da consideração de que os rendimentos dos assalariados são demasiado baixos para poderem sofrer a incidência da tributação, e esta é assim necessariamente repercutida sobre outros rendimentos, quer se trate de tributação directa dos salários ou da despesa em bens de consumo essenciais.

A primeira posição – verdadeiramente um enunciado do princípio da isenção do mínimo de existência – é a que decorre, nomeadamente, dos textos de Rousseau e das máximas de von Justi. A formulação mais evoluída da segunda posição é a que decorre da teoria de Adam Smith, e é esta que vai ser, no fundamental, adoptada por Ricardo e outros autores do século XIX, incluindo nas suas evidentes fraquezas: por um lado, a de ignorar o tempo que demoraria o ajustamento da oferta de trabalho; por outro, a de nos próprios termos definidos por Smith, o salário não coincidir

157 J. B. Say, que não foi incluído na análise precedente por uma questão de delimitação temporal (a primeira edição do seu *Traité d'économie politique* é de 1803) é um dos grandes sistematizadores do pensamento económico do final de setecentos, conjugando a tradição francesa com a influência – reconhecida pelo próprio – de Adam Smith. Da constatação citada sobre os defeitos da tributação directa, SAY (1803:330ss) extrai a conclusão de que a tributação indirecta é preferível, também com os argumentos de voluntariedade, conveniência do pagamento e dissimulação no preço.

sempre com o mínimo de subsistência. De qualquer modo, seja por razões de justiça ou pela aceitação da futilidade de tentar tributar os rendimentos do trabalho assalariado, o imposto criado em 1799 renuncia a chamar a maior parte dos assalariados a contribuir para a despesa pública, e esta é uma tendência que permanecerá duradouramente: os primeiros impostos pessoais sobre o rendimento são dirigidos à minoria possidente, e os impostos de massas serão apenas realidade no século XX.

Capítulo 2

O imposto que bateu Napoleão¹

We are not dealing with systematic legal thinking; the values of our tax system are administrative values – the plumber not Pericles
John Tiley

Como tantas inovações de monta, o primeiro imposto moderno sobre o rendimento surgiu, não como produto de uma evolução ponderada e deliberada, mas fruto de uma emergência transitória – a necessidade sentida pela Inglaterra de financiamento da guerra com a França na década subsequente à Revolução Francesa.

Durante o período em que na Europa continental se desenvolvia o absolutismo e o sistema fiscal de coacção, o Reino Unido foi o exemplo mais desenvolvido de sistema de consentimento. A evolução política inglesa não interrompeu, antes aprofundou, a ideia medieval de que o imposto, nomeadamente o imposto directo, teria o seu lançamento dependente de um consentimento da comunidade através do Parlamento.² A carga fiscal britânica é relativamente pesada no contexto europeu,

1 As questões teóricas tratadas no presente capítulo têm como pano de fundo um processo de inovações legislativas no Reino Unido cujo tratamento histórico aprofundado não pretendemos, naturalmente, fazer. Usámos essencialmente como referência para as questões factuais (incluindo o conteúdo da legislação referida) as obras de Edwin R. SELIGMAN (1911), B.E.V SABINE (1966), Martin DAUNTON (1995 e 2001) e Peter HARRIS (2006).

2 HARRIS (2006:38). Esse consentimento da comunidade para a tributação directa explica-se pelo facto de esta não ser permanente, ao contrário da tributação da despesa, assumindo antes o carácter de receita extraordinária, existindo apenas quando era lançado para cobrança de uma quantia especificada.

mas é cobrada com menos resistência do que geralmente acontece na Europa.³ A tributação directa é importante mas largamente ultrapassada, entre as receitas fiscais, pela tributação da despesa e impostos alfandegários.⁴ Como já referimos, tanto a prosperidade económica como a forma pioneira de conjugação de receita fiscal com recurso a mercados de dívida – o modelo de *Estado Financeiro* – são a chave dos sucessos políticos e militares do Reino Unido nesse período. Este sucesso parecia estar, contudo, posto em causa com os êxitos dos exércitos revolucionários franceses na chamada Guerra da Primeira Coligação (1792-97).

Os recursos financeiros do Reino Unido eram aparentemente insuficientes para a dimensão da luta, o que levou o Primeiro Ministro William Pitt (o Novo)⁵ a uma tentativa de introduzir um imposto sobre o património (o *triple assessment*) em 1798.⁶ Após o fracasso deste, sobretudo devido à evasão fiscal,⁷ Pitt apresenta, em 8 de Dezembro de 1798, o projecto de imposto geral sobre o rendimento, que seria aprovado a 9 de Janeiro de 1799.⁸

3 DAUNTON (2010:28).

4 Cfr. MATHIAS e O'Brien (1976) e DAUNTON (2010). Segundo os dados apresentados pelo segundo destes autores, a tributação aduaneira e do consumo representava, no final do século XVIII, cerca de 74% das receitas fiscais britânicas. Quanto à tributação directa, sendo reintroduzida como elemento regular do sistema fiscal no século XVII, a partir do final da Guerra Civil (HARRIS, 2006:476) assenta até 1798 na *Land Tax*, a qual, pretendendo ser uma tributação do património, é uma tributação essencialmente da terra, porque assenta num sistema de cadastro periódico que não é actualizado ao longo do século XVIII (HARRIS, 2006: 180ss e 387).

5 William Pitt, o Novo (1759-1806) foi um político britânico que ocupou o lugar de Primeiro-Ministro entre 1783 e 1801, e de novo entre 1804 e a sua morte em 1806. Durante ambos os períodos acumulou as funções de Primeiro Ministro com as de *Chancellor of the Exchequer*, o equivalente britânico ao nosso Ministro das Finanças.

6 O *triple assessment* era essencialmente o aumento (triplicar) de impostos anteriores (*assessments*) sobre bens patrimoniais. O contribuinte ficava com a opção de substituir o valor assim determinado por uma percentagem do seu rendimento global. Para este efeito, o *triple assessment* continha disposições para o cálculo do rendimento total que são as precursoras da lei de 1799, mas a avaliação dependia em grande parte da declaração do próprio contribuinte, o que abria a porta à evasão fiscal que efectivamente se verificou. Cfr. DAUNTON (1995:518ss) Richard THOMAS (2012:5ss).

7 Esse causa para o fracasso é invocada pelo próprio PITT (1817:431), no discurso em que propõe o imposto de rendimento, lamenta que a receita tivesse ficado muito aquém do estimado devido à evasão, “tão vergonhosa para o país, tão danosa para aqueles que honrosamente cumprem a sua contribuição e, sobretudo, tão prejudicial ao grande objectivo nacional que se pretende promover.”

8 Com o nome de *An Act to repeal the Duties imposed by an Act made in the last Session of Parliament for granting and Aid and Contribution for the prosecution of the War; and to make more effectual Provision for the like Purpose, by granting certain duties upon income, in lieu of the said Duties*, entraria em vigor a 5 de Abril de 1799.

2.1. O *Income Tax* de William Pitt

O discurso do Primeiro-Ministro britânico, na apresentação do projecto de imposto de rendimento, apresenta claramente as características e objectivos do imposto proposto. Para evitar as excepções e isenções que tinham aberto a porta à evasão ao “*triple assessment*”, propõe um “imposto geral sobre todos os tipos mais importantes de rendimento” por forma a “se aproximar tanto quanto as circunstâncias o permitam de uma contribuição justa e igualitária”.⁹ Não é definido um conceito de rendimento - nem o será nas versões posteriores – havendo antes uma enumeração dos seus tipos (*schedules*), e assim será rendimento o que for integrável num desses tipos.¹⁰ A proporção do rendimento tributável a cobrar é de 10%,¹¹ sendo estabelecida uma progressividade nos rendimentos mais baixos, através de taxas reduzidas nos rendimentos entre 60 e 200£. Numa consagração legislativa da isenção do mínimo de existência, são isentos de tributação os contribuintes com rendimentos inferiores a 60£.¹² Finalmente, o imposto é explicitamente configurado como temporário,

9 PITT (1817:432).

10 Esta metodologia cedular de definir o rendimento tributável pode ser contraposta ao método alternativo de enunciar uma concepção global ou sintética de rendimento da qual se parta para o estabelecimento de regimes diferenciados por tipos, método que viria a ser adoptado pelo imposto de rendimento prussiano de 1891 (cfr. Saldanha SANCHES, 1991:45ss). A falta de um conceito teórico de rendimento subjacente ao *Income Tax* – que subsistia um século mais tarde – levou Paul WUELLER (1938:144-5) a contrastar a experiência britânica com o debate científico alemão em torno da questão, na 2ª metade do século XIX, contraste explicado pelo autor pelo espírito pragmático britânico e pela preferência continental pela elaboração teórica. DAUNTON (2004) e TILEY (2004) referem contudo que não falta durante esse primeiro século de aplicação do imposto um debate sobre o conceito de rendimento - e nomeadamente sobre a inclusão ou exclusão de certas espécies na tributação – que acontece sobretudo ao nível da actividade judicial e administrativa.

11 Referiremos as taxas do *Income Tax* pela sua expressão percentual, embora elas fossem definidas pelo número de *shillings* e *pence* a pagar por cada libra esterlina de rendimento.

12 Esta construção é geralmente atribuída à influência das propostas fiscais de Jeremy Bentham, que em publicações de 1794 e 1795 avançou a ideia de que, numa tributação do rendimento, deveriam ser isentos de tributação os rendimentos mais baixos e a taxa deveria ser graduada em rendimentos na transição para a taxa normal de imposto (cfr. DOME 1999). Não cabe contudo a Bentham a paternidade da ideia de isenção do mínimo de existência, pois o conceito é defendido na década de 50 do século XVIII, como vimos, por Graslain, Forbonnais, Rosseau, e mais tarde também por Steuart e Justi; SELIGMAN (1908:184-7) refere ainda Dean Woodward, em Inglaterra, e Joseph von Sonnenfels, na Alemanha, como defensores do mesmo princípio na segunda metade do século XVIII. O âmbito de aplicação do *Income Tax* vem também responder às preocupações de Bentham autor sobre a

devendo durar apenas até que sejam pagas as dívidas para financiamento da guerra.

Esta apresentação do imposto como incidindo sobre todos os rendimentos necessita de duas qualificações: utiliza-se uma concepção limitada de rendimento-produto, e os rendimentos da maioria da população estão isentos em função do valor.

Em primeiro lugar, não sendo avançado um conceito de rendimento, é claro que a noção subjacente é a de ganhos decorrentes da participação na actividade produtiva, ou seja, a de *rendimento-produto*.¹³ Pitt, ao estimar os rendimentos sujeitos a imposto, inclui os rendimentos da propriedade fundiária, rendimentos financeiros, da actividade agrícola, do comércio interno e externo, de artesãos e empresários de manufactura e das profissões liberais (e não, registe-se, o trabalho assalariado).¹⁴ Mesmo os rendimentos ocasionais que não constituam produto recorrente de património ou resultado da actividade principal do contribuinte. A noção da época concebe o rendimento como estando ligado a “fontes mais ou menos permanentes”, excluindo-se a tributação de “rendimentos ocasionais ou não -recorrentes resultantes de transacções que não são parte da actividade normal da pessoa que as leva a cabo”.¹⁵

Também as só as mais valias estão excluídas da noção de rendimento, o que bem se compreende na medida em que que parte importante das terras não são transaccionáveis, e a terra é ainda o mais importante dos valores patrimoniais.¹⁶ A impossibilidade de transacção faz aliás com que a capitalização do rendimento anual seja, para estes bens, a única base de determinação do valor, não existindo outro valor de mercado. Há assim uma intermutabilidade entre os conceitos de rendimento

distribuição da tributação directa – ele observa que os proprietários são os únicos a suportar a *Land Tax*, e que nada é pago por quem recebe juros de empréstimos e de títulos, lucros do comércio ou rendimentos profissionais (BENTHAM, 1794:380-1).

13 Sobre o conceito de rendimento-produto e a distinção entre este conceito e o de rendimento-acréscimo veja-se, por todos, TEIXEIRA RIBEIRO, 1997:296ss.

14 PITT (1817:437-448).

15 SELTZER (1951:256).

16 HARRIS (2006:385-6). SELTZER (1951:257) explica a exclusão das mais valias pela tradição de ver o capital fixo como conjunto de bens físicos e não de valores pecuniários, e consequentemente os seus aumentos de valor, mesmo que realizados, como “distintos dos rendimentos recorrentes deles derivados. Uma pessoa que vendia uma parte do seu capital fixo, mesmo que com ganho, recebia apenas o respectivo valor não um rendimento”. Tributar os aumentos de valor do património seria assim tributação do património, e não do rendimento. No mesmo sentido, cfr. DAUNTON, 2004:7.

e de riqueza, o objecto do imposto era concebido fundamentalmente como o rendimento proveniente da riqueza, e a riqueza como capitalização do respectivo rendimento anual. Isto explica que o imposto vá, ao longo do meio século subsequente, ser chamado tanto de *income tax* como de *property tax*.¹⁷ Todavia – e apesar da permanência da terminologia – a formulação de Pitt revela uma alargamento dessa concepção. Mantendo-se uma adesão conceptual à ideia de que fundamentalmente se tributa rendimento do património (terra ou capital), há um alargamento para incluir rendimentos que derivam do exercício de uma actividade - empresarial ou trabalho independente– reflectindo a cada vez maior importância destes no conjunto do rendimento nacional.¹⁸

Em segundo lugar, este conceito abrangente de rendimento não nos deve levar à errónea conclusão de que se trataria, como os impostos de rendimento contemporâneos, de um imposto “de massas”, pago pela maioria dos cidadãos. Os rendimentos referidos são obtidos por uma minoria restrita da população, e a generalidade da população não é atingida pelo imposto, ainda que o trabalho assalariado seja abrangido pela categoria residual de rendimento. Tal acontece porque, como observa o contemporâneo David BUCHANAN, os rendimentos do trabalho dependente “raramente serão tão altos que fiquem sujeitos a este imposto”, que assim será essencialmente pago “pelos rendimentos do capital e das profissões”¹⁹

17 HARRIS (2006:385-86), que acrescenta que na concepção tradicional de que o que se tributa é o rendimento de um património, estando o trabalho isento. PIKETTY (2014:53ss) refere, a partir da literatura da século XIX, que a conversão de rendimento anual em valor global de património e vice-versa era uma operação suficientemente familiar para o leitor da época que nem a taxa de juro subjacente à conversão tinha que ser explicitada.

18 HARRIS (2006:464-5) e Patrick O'BRIEN (2009:177-8). John Stuart MILL (1883b:269) chama a atenção para o duplo sentido da expressão “*property*” (que temos traduzimos como “património” ou “riqueza”: o médico ou advogado é rico (“*man of property*”) porque tem um rendimento, e isso é de certa forma equivalente a deter o valor capitalizado do seu rendimento ao longo da vida, ou seja, o valor de uma renda vitalícia. Contudo, se consumir todo o seu rendimento, ele não terá qualquer património. *Property* pode também referir-se a “*accumulations*”, ou seja, “o valor de mercado do que lhe pertence em cada momento”. É no segundo sentido que em português nos referimos a imposto sobre a património, e não é essa o sentido em que é usada a designação “*property tax*” é aplicada ao imposto britânico.

19 A expressão “*professions*” refere-se, no contexto, ao exercício de trabalho independente que requer uma específica qualificação, como médico ou advogado, colocada num estatuto social e económico distinto do trabalhador manual. Será traduzido ao longo deste capítulo por “profissional liberal”.

e pela renda da terra”.²⁰ Como acontecerá ao longo do século e meio seguinte, os impostos gerais sobre o rendimento são suportados essencialmente pela minoria mais abastada da população, como é natural numa sociedade profundamente desigualitária em que o trabalhador assalariado vive geralmente no limiar de subsistência.

Concebido como imposto de guerra, a vigência do *Income Tax* esteve condicionada às vicissitudes da política externa. Assim, seria revogado com a cessação das hostilidades em 1802 (paz de Amiens). Porém, o recomeço da guerra com a França determinou novas leis de imposto de rendimento, em 1803²¹ e 1806²². A estas foi expressamente atribuído um carácter temporário, prevendo-se na lei de 1806 o fim da sua vigência para o mês de Abril subsequente ao termo das hostilidades.

Não constavam da Lei de 1799, nem das suas sucessoras da década seguinte, quaisquer abatimentos ao rendimento pessoal relacionados com finalidades extrafiscais e as únicas despesas deduzidas ao rendimento são as de despesas necessárias para apuramento do rendimento líquido. Em contrapartida, estava presente em todos esses diplomas uma dedução ao rendimento tributável em função do número de filhos do agregado familiar.²³

Nas suas versões de 1803 e 1806, o imposto de rendimentos introduzia duas inovações que se revelariam fecundas: a liquidação do imposto era feita separadamente segundo os tipos de rendimento (ou seja, era o que hoje chamaríamos um imposto cedular) e o pagamento era realizado, sempre que possível, pela técnica da retenção na fonte. Estas alterações não eliminaram a natureza do imposto como

20 BUCHANAN (1817:126); neste sentido cfr. HARRIS (2006:411).

21 *An Act for Granting to his Majesty untill the sixth day of May next after a ratification of a definitive treaty of peace, a contribution of the profits arising from property, professions, trades and offices.*

22 *An Act for granting to his Majesty during the present war, and untill the sixth day of April next after a ratification of a definitive treaty of peace, further additional rates and duties in Great Britain on the rates and duties on profits arising from property and professions, trades and offices.*

23 5% do rendimento, por criança, para rendimentos de 60 a 400£; para rendimentos superiores, a dedução era diferente para crianças com menos ou mais de 6 anos, e diferente consoante escalões de rendimento (6,3%, 6,2% e 6,1% para crianças com menos de 6 anos, respectivamente para escalões até 1000£, até 5000£ e de mais de 5000£; 4%, 3% e 2%, respectivamente para os mesmos escalões, para crianças com mais de 6 anos.

imposto *pessoal*. Além da já referida dedução em função do número de filhos, há uma consideração global da capacidade contributiva, já que os contribuintes tinham a possibilidade de provar que o seu rendimento global era inferior ao limiar de isenção (ou estava sujeito a uma taxa reduzida) e obter uma devolução do imposto retido.²⁴

Ambas as inovações se prendem com a necessidade de evitar a evasão fiscal possibilitada pela técnica anterior, que fazia depender das declarações dos contribuintes a determinação do rendimento global.²⁵

O sistema cedular e o pagamento por retenção na fonte diminuíram, mas não eliminaram, o problema apontado à tributação directa do rendimento – a necessidade de a administração fiscal conhecer dos assuntos privados dos contribuintes, ou seja, na expressão repetidamente usada à época, o carácter “inquisitorial” do imposto. Para minimizar este problema, seguiu-se o modelo criado para a *Land Tax* do século XVIII: a máquina administrativa do imposto foi desenhada para minimizar a participação dos funcionários da Coroa e delegar funções administrativas – incluindo a liquidação do imposto - a cidadãos privados escolhidos localmente (“*lay commissioners*” e “*lay assessors*”) - todos submetidos a dever de sigilo para proteger a privacidade dos contribuintes.²⁶

O termo das guerras napoleónicas em 1814 deveria assinalar o fim do imposto. Assim, ao início da paz seguiram-se de imediato as tomadas de posição no sentido da revogação. Em termos de receita, o *Income Tax* tinha sido um sucesso, de longe o

24 Cfr. HARRIS (2006:428-9). O estabelecimento do limiar de isenção tem assim esta consequência lateral da maior importância: o imposto é mais do que um mero feixe de impostos reais sobre as várias cédulas do rendimento porque necessita do tratamento do rendimento total do contribuinte. Neste sentido, a propósito da versão do imposto reposta em vigor na segunda metade do século XIX, veja-se PEARCE (2007).

25 SELIGMAN (1911:90-92). O mesmo autor informa-nos (1911:98) de que a conjugação das duas medidas teve o efeito de “duplicar a eficiência do imposto”, já que com uma taxa formal que era metade da anterior se conseguia a mesma receita.

26 Cfr. SELIGMAN (1911:80-82) e DAUNTON, 2010:46-7. Na opinião de DAUNTON, a participação desses representantes da comunidade “entrincheirou o imposto de rendimento na sociedade civil, criando um elevado nível de cumprimento, confiança na justiça do imposto, e aceitação alargada da legitimidade do Estado”. KISER e Kane (2001:201-2) assinalam contudo que a cobrança do *Income Tax* é caracterizado por uma bastante maior centralização do que a do *Land Tax*, atribuindo a essa centralização o maior sucesso na cobrança. Este sistema de aplicação caracterizará o *Income tax* ao longo de todo o século XIX – ainda que o aumento de complexidade do imposto tenha paulatinamente levado a um aumento da importância da actividade dos funcionários.

mais importante dos 21 novos impostos criados durante a guerra,²⁷ mas por isso mesmo tinha ficado associado à expansão sem precedentes da carga fiscal e da despesa pública, motivada pela guerra, o que determinava a sua impopularidade num contexto em que o Governo era caracterizado como o “grande comedor de impostos”.²⁸

Também se fizeram contudo ouvir vozes que defendiam a continuação desta tributação. A mais influente destas terá sido a de George ROSE²⁹ que, num discurso de 20 de Fevereiro de 1815, avisa que a maioria popular a favor da revogação resulta de o público não estar consciente de que “um imposto tão produtivo não pode, no actual estado do país, ser abandonado sem que outras pesadas imposições, em grande valor, sejam colocadas no seu lugar”, sendo que “aqueles que melhor podem suportar o encargo só podem ser aliviados à custa de pessoas menos opulentas e de inferior situação”.³⁰

A fuga de ilha de Elba e os Cem Dias trouxeram uma prorrogação de vigência, e a questão acabou por ser decidida apenas em 1816. O governo propôs à Câmara dos Comuns a manutenção em vigor do imposto, proposta que foi derrotada em 18 de Março de 1816, o que implicou a cessação da vigência nos termos inicialmente previstos.

Estas hesitações e a curta margem da votação são indícios de que, para uma parte minoritária, mas importante, da opinião política britânica, o imposto de rendimentos deixara de ser um recurso extraordinário, próprio de tempos de guerra, para ser uma alternativa viável de substituição de uma tributação baseada sobretudo em impostos de consumo e direitos alfandegários.

Textos em defesa da reintrodução de uma tributação directa do rendimento são publicados no próprio ano da revogação e várias propostas no mesmo sentido são

27 P. O'BRIEN (2009). O *Income Tax* representou uma receita de 155 milhões de libras, num total de 197 milhões dos impostos criados durante a guerra (que colectivamente significaram um aumento da carga fiscal superior a 50%). A receita do imposto manteve igualmente um ritmo constante de crescimento entre 1799 e 1815, sendo o valor do último ano cerca de 3 vezes superior ao do primeiro.

28 DAUNTON (2001:45ss).

29 George Rose (1744-1818), político britânico e grande apoiante de William Pitt (o Novo), era em 1815 Tesoureiro da Marinha.

30 ROSE (1815:7-8).

avançadas nas décadas seguintes, algumas com modificações substanciais à natureza do imposto. Essas propostas são formuladas no contexto de um vivo debate político, científico e cívico que tem lugar na época existe em torno de questões financeiras, motivado pelo grande peso da dívida pública herdado das guerras napoleónicas³¹ e que integra um conjunto de outras questões, desde a contenção da despesa até à revogação dos direitos aduaneiros sobre os cereais (“*Corn Laws*”).³²

Neste debate deparamo-nos com temas que já nos são familiares a partir da análise do período anterior, e com outros claramente novos e resultantes da experiência de aplicação do *Income Tax*: as questões da incidência, nomeadamente a forma como a regressividade da tributação indirecta poupa os mais ricos; a neutralidade dos impostos, designadamente a questão dos efeitos sobre os incentivos à poupança e ao trabalho; a progressividade do imposto de rendimento, com variantes desde a simples isenção dos rendimentos mais baixos até propostas de taxas formais crescentes com o rendimento (“taxas graduadas”); o rendimento como índice da capacidade contributiva, sobretudo a questão da discriminação qualitativa dos rendimentos temporários e precários; e finalmente, o conflito entre os necessários poderes da administração fiscal e a liberdade e privacidade dos indivíduos.

Tentaremos, nas secções seguintes, analisar de forma necessariamente breve a maneira como esses temas foram tratados e como este debate conformou a natureza do imposto de rendimento e a sua evolução após a reintrodução do imposto em 1842. Correndo o risco de excessiva simplificação, abordaremos nas secções 2.2. e 2.3. os contributos de três dos principais economistas da época, na primeira dois representantes principais da chamada escola clássica (David Ricardo e John Ramsay McCulloch) e na segunda o principal sistematizador do pensamento económico da primeira metade do século XIX, John Stuart Mill.³³ Nas secções subsequentes

31 O serviço da dívida ultrapassava em 1825 metade da despesa pública total (CARDOSO e Lains, 2010:10).

32 A expressão “*Corn Laws*” designa a legislação proteccionista sobre a importação de cereais, instituída em 1815 para proteger os rendimentos dos proprietários fundiários, e que, sob formas diversas, vigorou até 1846. Durante esse período tornou-se um dos pontos mais contenciosos do regime fiscal britânico, pelos seus efeitos sobre o preço interno dos cereais e consequentes efeitos sobre o nível de vida dos trabalhadores ou os lucros industriais. Para uma descrição desenvolvida veja-se, por todos, Mathew SMITH (2009).

33 A análise é aqui restrita a economistas britânicos porque, além dese tratar de um tema que na época se refere essencialmente a este país, a primeira metade do século XIX é, como refere

veremos como os temas acima referidos se reflectem em publicações de autores que geralmente não figuram, ou não figuram em lugar de destaque, nas obras sobre história do pensamento económico, mas que melhor nos transmitem o sentimento da opinião ilustrada da época.³⁴

2.2. A Escola Clássica contra o imposto de rendimento

2.2.1. Tendo em conta a vivacidade do debate público em torno do *Income Tax*, é surpreendente o quase silêncio sobre a questão por parte do mais destacado economista britânico da época, David Ricardo,³⁵ cuja obra maior, *Principles of Political Economy and Taxation*,³⁶ foi publicada em 1817, no ano seguinte à revogação do imposto .

Apesar da importância que confere à aplicação dos princípios da Economia Política à tributação, a questão do imposto de rendimento mal é referida nos *Principles* e nos seus restantes escritos,³⁷ pelo que a literatura sobre Ricardo também pouco aborda o assunto,³⁸ ao contrário do que acontece com uma outra questão fiscal,

SCHUMPETER (1954:361) “o período especificamente inglês da história da nossa ciência [económica]”.

34 O alargamento da análise a estes textos justifica-se, quanto a nós, não só pela vantagem de alargar a compreensão ao que seria o sentir geral da opinião pública, mas também porque verificamos, nas palavras de D. P. O'BRIEN (1999:IV:vii) “o pouco impacto que as obras da economia política clássica tinham tido, quando nos afastamos da literatura principal mais estudada pelos historiadores económicos”.

35 Os contemporâneos fariam provavelmente Ricardo partilhar essa distinção com Thomas Malthus, cujos *Principles of Political Economy* não contém, todavia, um tratamento autónomo da tributação. Para uma avaliação breve da influência de Ricardo entre os economistas do seu tempo – mais temperada do que a famosa observação de Keynes de que “Ricardo conquistou a Inglaterra tão completamente como a Santa Inquisição conquistou a Espanha” - veja-se HOLLANDER (1995:283ss) e HENDERSON e DAVIS (1997), esp. pp. 26ss., que nos parecem mais certos do que a ideia de SCHUMPETER (1954:452ss) de que as teorias de Ricardo estão essencialmente destruídas poucos anos após a sua morte e sobrevivem sobretudo devido ao prestígio pessoal do seu autor.

36 RICARDO (1817).

37 Cfr. DOME (2000:237).

38 O estudo de Takuo DOME (2004) é a excepção. Quer os textos dirigidos à teoria da tributação em Ricardo, que os estudos sobre a obra de Ricardo que abordam o tema da tributação seguem geralmente a estrutura adoptada pelo próprio Ricardo, muito semelhante à de Smith, analisando separadamente os efeitos da tributação directa de salários, lucros e rendas, sem pressupor um imposto global. Assim, por

central na obra de Ricardo, a dos direitos alfandegários sobre a importação de cereais (*Corn Laws*).³⁹ Contudo, dada a dimensão de Ricardo como economista e a influência do seu pensamento no desenvolvimento das ideias económicas do século XIX, vale a pena tentarmos perceber em que medida o imposto de Pitt se conforma com a tributação desejável tal como ele a desenha.

Em primeiro lugar, tal como Smith e Du Pont de Nemours, Ricardo declara sem ambiguidades que deve ser tributado o rendimento e não o património (o capital). Sendo que os impostos “são sempre pagos, em última análise, com o rendimento ou o capital” (RICARDO, 1817:150), é preferível que seja o rendimento a sofrer a incidência do imposto. O crescimento depende da acumulação de capital, que depende de parte da riqueza produzida não ser improdutivamente consumida. A acumulação de capital é sempre diminuída pelo consumo improdutivo, portanto sempre prejudicada pelo imposto porque financia o consumo improdutivo do Estado. Todavia, devido ao “desejo que cada homem tem de preservar o seu estatuto na vida” (*ibidem*, 153), as pessoas tendem a responder aos impostos por redução do consumo, ou seja, sempre que possível, pagam,, o imposto a partir do rendimento e não do capital, o que é a situação desejável:

“Deveria ser política dos governos encorajar esta disposição das pessoas, e nunca criar impostos que inevitavelmente recaiam sobre o capital; já que, ao fazê-lo, prejudicam os fundos para a manutenção do trabalho e consequentemente diminuem a produção futura do país.”⁴⁰

Para assegurar que os impostos são pagos pelo rendimento não basta, contudo,

exemplo, SHOUP (1960) e HOLLANDER (1979) bem como, nas páginas que lhe dedica em *The Theory of Public Finance*, R. MUSGRAVE (1959:385ss).

39 Sobre o papel da questão da revogação destas leis no contexto da obra de Ricardo veja-se, por todos, AVELÃS NUNES (1994:320ss).

40 RICARDO (1817:153). Impostos que inevitavelmente recaem sobre o capital são, desde logo, aqueles que incidem sobre a transferência de propriedade, que são por isso os primeiros a ser criticados (RICARDO, 1817:153-155), tanto nas transferências *inter vivos* como *mortis causa*. Quanto às primeiras, além da questão da diminuição do capital, reproduz os argumentos de J. B. Say no sentido de que tais impostos impedem a melhor utilização produtiva do capital (argumento que já analisámos noutra sede, veja-se ANDRADE 2006). Quanto às transmissões *mortis causa*, a posição de Ricardo é uma crítica implícita à proposta de de Jeremy Bentham de ter como fonte de receitas públicas preferencial a apropriação total ou parcial pelo estado do património dos falecidos sem descendentes (*escheat*), impedindo nestes casos a sucessão testamentária. O argumento de Bentham, recorde-se, é que como só os filhos esperam herdar, este seria o imposto que geraria a menor perda de utilidade (cfr. O'BRIEN, 1999:II:ix-xi e DOME (2004:72ss).

que sejam lançados sobre o rendimento. A riqueza que sofre a incidência legal do imposto não é necessariamente a que é diminuída pelo imposto.⁴¹ É a efectiva incidência económica sobre o rendimento, traduzida em diminuição do consumo corrente, que Ricardo pretende.

Ricardo aceita os princípios contidos nas 4 máximas de Smith, que aliás transcreve,⁴² mas fá-lo com diferenças de ênfase. O conceito de igualdade na incidência da carga fiscal é interpretado como neutralidade do imposto na distribuição de rendimentos, e é reforçado com a ideia de de segurança da propriedade.⁴³ O princípio de eficiência económica contido na quarta máxima leva-o a defender que o imposto deve ser neutral face aos preços para minimizar distorções, mas a sua preocupação fundamental é o efeito sobre a acumulação de capital. Como entende que todos os impostos, em maior ou menor grau, afectam essa acumulação, a preocupação de manter os impostos no valor mais baixo possível sobreleva todas as outras⁴⁴ e Ricardo adopta a máxima de Say de que “o melhor imposto é o mais pequeno.”⁴⁵

Ricardo aceita também grande parte das conclusões de Smith sobre a incidência económica e a repercussão do imposto, com uma excepção principal: a incidência sobre os lucros. Smith, como vimos, entende que os lucros estão geralmente no valor mínimo indispensável para assegurar a continuidade da produção (um lucro normal), estando os empresários em condições de repercutir qualquer imposto sobre os lucros (ou qualquer aumento por via fiscal dos custos de

41 Escreve RICARDO (1817:152) que “os imposto não são necessariamente impostos sobre o capital por serem lançados sobre o capital; nem sobre o rendimento por serem lançados sobre o rendimento”; esclarecendo que incidem sobre o rendimento se forem pagos através de uma diminuição do consumo corrente, mesmo que lançados sobre o capital; e incidem sobre o capital se não houver uma diminuição desse consumo (ou seja, se a soma de imposto e consumo ultrapassar o rendimento).

42 RICARDO (1817:182).

43 É a segurança na propriedade que o leva a criticar a introdução de impostos especiais sobre rendimento do património, porque tendem a baixar o valor destes por amortização (neste sentido, DOME, 2000).

44 Segundo RICARDO (1817:152) “não há impostos que não tenham a tendência para diminuir a capacidade de acumular. (...) Alguns impostos produzirão estes efeitos em maior grau do que outros; mas o grande mal da tributação encontra-se, não na selecção do seu objecto, mas na grandeza geral dos seus efeitos considerados em conjunto”.

45 RICARDO (1817:235).

produção) em diminuição das rendas nominais ou aumento dos preços. Pelo contrário, em Ricardo, os lucros são um valor residual⁴⁶ que é afectado pelo aumento dos custos de produção (nomeadamente pelo valor dos salários).⁴⁷ Ricardo nega a possibilidade de os detentores do capital repercutirem impostos nas rendas⁴⁸ e enfatiza que a repercussão nos preços de um imposto geral, sobre os lucros ou sobre os salários, acaba por ser pago, maioritariamente, pelos próprios empresários. Se aumentam todos os preços,⁴⁹ o lucro de cada empresário, depois de pago o imposto, tem para ele um valor real menor, quer como consumidor, *quer como investidor*, porque os salários e os bens de produção também aumentaram de valor.⁵⁰ Ricardo está assim a substituir a ideia setecentista, mitigadamente recebida por Smith, de que os aumentos de salários motivados por impostos são em última análise suportados pelas rendas, pela proposição de que eles são antes repercutidos em diminuição dos

46 Na síntese de Piero Sraffa na sua Introdução à sua edição das obras completas de Ricardo de (SRAFFA, 1951:xxxii): “a taxa de lucro é determinada (...) pela razão entre o trabalho total do país e o trabalho necessário para produzir os bens necessários a esse trabalho.”

47 Esta posição de Ricardo parece um corte em relação à construção de Smith, que admitia o lucro a uma taxa exogenamente determinada como componente de preços que se formavam pela soma dos vários custos de produção. Ricardo postula preços determinados pelo trabalho necessário à produção, e o aumento do salário (nomeadamente por via fiscal) determina assim uma redução do lucro (neste sentido cfr., por todos, HOLLANDER, 1995:283ss) Todavia, há que notar que Ricardo se está a referir ao lucro essencialmente como remuneração do capital, e Smith, na sua análise de incidência, se referia fundamentalmente à componente da remuneração do empresário que excede esse retorno normal do capital. A divergência de opiniões pode assim ser atribuída à questão da natureza complexa do lucro na análise de incidência fiscal. Na penetrante observação de Alfred Marshall, no seu memorando à Royal Commission sobre Tributação Local de 1897, o lucro é constituído por vários elementos - “juro do capital, alguma remuneração de capacidade e de trabalho, e frequentemente algum seguro contra risco”, componentes cuja proporção varia de importância entre indústrias e entre empresas e que se regem por leis diferentes no que toca à incidência fiscal (MARSHALL 1926:356).

48 Essa impossibilidade resulta da natureza da renda enquanto diferencial entre o custo de produção na terra marginal e o custo de produção na terra em causa; a terra marginal é uma “terra sem renda” e os empresários agrícolas que a cultivam a terra marginal não podem assim repercutir o imposto numa renda inexistente; não o podendo fazer então os outros empresários agrícolas, porque a concorrência entre eles dita uma taxa de lucro homogénea.

49 Apenas uma tributação geral dos lucros aumenta todos os preços (RICARDO, 1817:205-6: “se um imposto em proporção dos lucros for lançado sobre todas as actividades, todas as mercadorias aumentarão de preço”). Tal como Smith, Ricardo esclarece que a tributação dos lucros de certas indústrias recai sobre os consumidores desse produto, porque só esse produto aumenta de preço: “Um imposto parcial sobre os lucros subirá o preço da mercadoria sobre o qual recai: um imposto, por exemplo, sobre os lucros do chapeleiro, vai subir o preço dos chapéus; porque sendo os seus lucros tributados, mas não o de outras actividades, esse lucro estaria abaixo da taxa de lucro geral a não ser que ele aumente o preço dos seus chapéus (*ibidem*, 205)”.

50 RICARDO (1817:206); cfr. ainda O'BRIEN (2004:297).

lucros.

Esta ideia de que são essencialmente os lucros que sofrem a incidência efectiva de impostos que aumentam o preço de bens essenciais acaba por estar na origem do maior contributo de Ricardo para a ideia de tributação do rendimento, ainda que indirectamente. Ricardo afirmou que as *Corn Laws*, aumentando o preço dos cereais e portanto os salários nominais, faziam descer a taxa de lucro (redistribuindo rendimento em favor dos proprietários fundiários, que beneficiavam do aumento do preço dos cereais por via do aumento das rendas) reduzindo a acumulação de capital e conduzindo a economia para um estado estacionário.⁵¹ Ricardo deu assim a principal base teórica para o movimento livre-cambista que defendia a revogação das *Corn Laws*, e foi a reforma da tributação no sentido da eliminação desses direitos alfandegários que, por um lado, propiciou a reintrodução do *Income Tax* como fonte de receita, e, por outro, tornou esta receita indispensável, formando a coligação política que o sustentou.

Nas restantes questões sobre incidência dos impostos, Ricardo segue as ideias de Smith, e invoca aliás abundantemente a autoridade do seu predecessor: a tributação directa das rendas, em proporção do seu valor, recairá sobre os proprietários; e a tributação indirecta dos produtos de luxo, sobre os respectivos consumidores.

Quanto aos salários, cujo preço natural tende para o mínimo de subsistência⁵² em razão dos mecanismos demográficos,⁵³ não suportam por isso o encargo da

51 Cfr, por todos, Avelãs NUNES (1994:314ss).

52 *Rectius*, o salário só será equivalente ao mínimo de subsistência no estado estacionário da economia (ausência de crescimento económico e populacional); nas condições correntes, o valor de equilíbrio do salário é, tal como em Smith, aquele valor que assegure um crescimento populacional compatível com o crescimento económico, e esse equilíbrio é insusceptível de ser alterado pela tributação (HOLLANDER, 1995:222-4).

53 Ricardo pode já reforçar a explicação de Smith sobre o mecanismo populacional que empurra os salários para o mínimo de subsistência com a teorização de Malthus, cujo *Essay on the Principle of Population* fora publicado pela primeira vez em 1798, e a cuja argumentação adere (cfr. RICARDO, 1817:90-101). Nesta obra, MALTHUS (1826) sustenta que a diminuição do nível de vida dos trabalhadores conduziria a um contrangimento moral que os levaria a casar mais tarde e portanto a reduzir o número de filhos. Esta era, para Malthus, a via desejável para a contenção do crescimento populacional, que poderia também, naturalmente, resultar do aumento da mortalidade resultante dessa mesma diminuição das subsistências. Sobre esta questão veja-se, por todos, Avelãs NUNES (1994:279ss).

tributação, quer se trate de tributação directa dos salários ou indirecta dos bens essenciais.⁵⁴ Apenas os rendimentos do capital e da terra podem sofrer essa incidência : das três categorias de rendimentos (salários, rendas e lucros), “é apenas das duas últimas que se podem fazer deduções para impostos ou poupança”.⁵⁵

Ricardo faz assim um tratamento unitário de rendas e lucros como excedente⁵⁶ (chama-lhe “rendimento líquido”, por oposição ao “rendimento bruto” que é o total da produção anual). Esta construção de Ricardo insere-o na corrente que vem do século anterior e que vê o imposto como forma de distribuição do excedente – e legitima teoricamente a opção tomada no *Income Tax* de, na prática, isentar de tributação a generalidade dos salários.⁵⁷

Nenhuma destas formas de tributação satisfaz, contudo, as exigências que Ricardo formula para uma boa tributação. Nenhuma delas respeita a neutralidade face aos preços, salvo a tributação das rendas (rurais e urbanas). Mas quanto a estas, embora admita que “são a espécie de rendimento que melhor suporta a imposição de um imposto especial”, considera que a tributação apenas das rendas violaria a primeira máxima, a igualdade: “seria certamente muito injusto tributar exclusivamente o rendimento de uma classe ou comunidade em particular. Os encargos do Estado devem ser suportados por todos em proporção aos seus meios”.⁵⁸

Ricardo não é contudo partidário do imposto de Pitt, que resolveria a questão de distribuição levantada na tributação das rendas. Nos *Principles* não o diz explicitamente, mas podemos inferi-lo do comentário que a propósito da possibilidade de tributar directamente apenas a renda da terra e os dividendos das acções:

“todos os objectivos de um imposto de rendimento seriam atingidos, sem o inconveniente de recorrer à medida nefasta de intromissão nos assuntos

54 “O Dr. Smith afirma consistentemente, e penso que justamente, que as classes trabalhadoras não podem contribuir materialmente para os encargos do Estado. Um imposto sobre os bens essenciais, ou sobre os salários, vai então ser deslocado dos pobres para os ricos” (RICARDO, 1817:235).

55 RICARDO (1817:347-8). Esta exposição está inserida no final da obra, fora dos capítulos dedicados à tributação, num capítulo (26) em que contradita as ideias que atribui a Smith e Say sobre a importância do crescimento do “rendimento bruto” do país.

56 Neste sentido, SCHUMPETER (1954:597).

57 Ainda que a sua posição tenha evoluído na última edição dos *Principles* (Cfr. *Infra*. 2.4.1).

58 RICARDO (1817:204).

de cada um, e armar comissários com poderes repugnantes para os costumes e sentimentos de um país livre” (RICARDO, 1817:161)

A questão dos poderes “inquisitoriais” da administração fiscal aparece, assim, à frente das preocupações de Ricardo relativamente ao *Income Tax*. Numa carta do ano anterior, escrita a H. Trower uns dias antes da votação que determinou a cessação de vigência do imposto, Ricardo é mais explícito acerca das suas objecções à manutenção do *Income Tax* como elemento permanente do sistema fiscal britânico – parece ser contra o imposto por *recear que ele efectivamente funcione*:

“Espero que tragas contigo uma petição contra o imposto de rendimento (...) ainda que eu estivesse disposto a submeter-me a ele se pensasse que de facto acabaria em dois anos. O seu mecanismo funciona com demasiada facilidade para se permitir que esteja à disposição dos nossos extravagantes ministros em tempo de paz” (RICARDO, 1816:27)

Desta rejeição não resulta contudo a defesa de qualquer outro sistema de tributação, tendo todos os imposto, aparentemente, defeitos insuperáveis face aos princípios formulados. Podemos assim acompanhar a conclusão de Takuo Dome (2000:243): “Ricardo não formula nenhuma ideia positiva acerca de um novo sistema de tributação para ser introduzido no futuro na Grã-Bretanha. A sua atitude face a todos os impostos era simplesmente negativa”.⁵⁹

Tal atitude é aliás congruente com o facto de a sua obra principal não conter qualquer tratamento sobre a despesa pública e as funções do Estado, ao contrário do que faz Smith na *Riqueza das Nações*, opção sistemática que é acompanhada, nas palavras de Frank W. Fetter, por “um sentimento quase patológico de que o Estado faz tudo mal”.⁶⁰ Somos assim levados a pensar que Ricardo, e não Smith, deveria ser o verdadeiro padroeiro de uma certa tradição do pensamento liberal, de ver o imposto

⁵⁹ No registo de um debate parlamentar de 1822, Ricardo (membro da Câmara dos Comuns desde 1819) aparece a corrigir a impressão de que poderia ser “um adepto da tributação”, afirmando que, “pelo contrário, tinha votado a favor de todas as reduções de impostos que haviam sido propostas no decurso da sessão, porque ansiava pela revogação de impostos, sentindo que cada imposto provará ser um fardo para o público” (RICARDO, 1822:151).

⁶⁰ FETTER (1969:73). Este autor acrescenta que “Ricardo transmite a impressão de um ineptidão geral do Estado”, frisando que nesse aspecto “há uma subtil mas importante diferença” entre o pensamento de Ricardo e o de Smith. Na verdade, como já referimos, apesar das suas proclamações gerais, Smith não deixa de realçar as importantes e numerosas funções que o Estado deve desenvolver. No mesmo sentido, veja-se T. W. HUTCHINSON (1978:69-71).

apenas como um mal e escamotear, na análise económica, as funções fundamentais do Estado e da despesa pública, construindo, no dizer de Aníbal Almeida (2000:18), um pensamento económico no qual “«o *estado* ou *governo*», sempre, alegadamente, *pesado* ou *importuno*, vem, no entanto, a primar pela *ausência* ou a tornar-se *evanescente*”.

2.2.2 Mais explícito quanto à natureza do sistema fiscal desejável, numa linha de análise ricardiana, é John Ramsay McCulloch.⁶¹ Tal como Ricardo, McCulloch entende que é importante que a tributação incida sobre o rendimento, e não sobre o capital; e tal como Ricardo, alerta que “é um erro pensar que o imposto é sobre o capital porque é lançado sobre o capital, e sobre o rendimento porque é lançado sobre o rendimento”.⁶² O que é decisivo para que a incidência económica se dê sobre o rendimento é antes que o imposto seja “moderado”, por forma a poder ser pago a partir do rendimento corrente, com uma retracção do consumo.⁶³ Este autor tem uma atitude contrária à tributação directa do rendimento ou do património, e portanto ao *Income Tax*, que conhece tanto na versão em vigor até 1816 como na versão aplicada

61 O escocês John Ramsay McCulloch (1789-1864) era um confesso seguidor do pensamento de Ricardo e considerado o líder da escola Ricardiana após a morte de Ricardo em 1823, comentando SCHUMPETER (1954:452) que “foi uma das figuras mais conhecidas da profissão no seu tempo, e conseguiu manter a voar a bandeira do Ricardianismo quando praticamente todos os outros economistas a tinham desertado”. Todavia, a evolução do pensamento de McCulloch em matéria fiscal, e sobretudo quando à questão da incidência dos impostos, vai na verdade levá-lo de uma posição em que aceita a generalidade das teses de Ricardo nesta matéria à inversão das proposições deste em matéria de incidência dos impostos nos lucros, salários e rendas (DOME, 2004:167-8).

62 McCULLOCH (1860:294).

63 Embora McCulloch refira que a Economia Política deve tratar o montante global da tributação como um dado, devendo antes preocupar-se com a sua distribuição (McCULLOCH, 1860:293) a preocupação com a moderação da tributação moderada está amplamente presente na sua obra: Além da preocupação com a acumulação de capital, é avançado um outro argumento em favor dessa moderação, na qual nos apercebemos que McCulloch intuiu o funcionamento, em sentidos opostos, dos efeitos rendimento e substituição na tributação. Afirma, na linha de David Hume, que a tributação moderada pode ter um efeito de incentivo: para preservar o seu capital, os contribuintes, além de reduzir o seu consumo, podem também “tornar-se mais industriais” (*ibidem*, 294); este processo tem contudo limites, e com uma tributação pesada, que não deixe margem para a acumulação, o efeito de incentivo é suplantado pelo efeito de desincentivo, porque “é retirado o mais poderoso motivo para diligência e frugalidade (*ibidem*, 295).

a partir de 1842 – posição contrária que se acentua ao longo da sua vida.⁶⁴

Fulcral para este entendimento é a maneira como McCulloch concebe o princípio da igualdade na tributação. Referindo a primeira máxima de Smith, aceita que é desejável que a tributação seja distribuída “de acordo com o interesse [de cada um] na sociedade com ou os seus meios”.⁶⁵

Todavia, logo desvaloriza este princípio, porque “não é possível atingir nada de semelhante a uma perfeita igualdade na tributação”. Assim, desde que o desvio à igualdade não seja intencional e não se procure fazer uma classe de pessoas pagar mais do que outra, deve antes, na escolha do melhor imposto, dar-se “preferência àqueles em que a receita possa ser cobrada com o menor inconveniente”.⁶⁶ A igualdade tributária é assim qualificada como uma consideração menor em relação à conveniência e custos de cobrança, que são identificadas com o bem comum:

“Se os impostos menos adversos ao interesse público recaírem sobre os contribuintes de acordo com as respectivas capacidades, isso será um argumento adicional a seu favor. Mas nisto, como em todas as questões, a *salus populi* deve ser a primeira consideração; e o imposto que é mais apto a promover esse grande fim, ou menos oposto a ele, ainda que não recaia igualmente entre as diferentes ordens da sociedade, deve ser preferido a outra mais igualitário mas que no restante seja menos vantajoso” (McCULLOCH, 1863:17).

Esta desvalorização da igualdade não se estende contudo aos impostos directos sobre o património ou rendimento, nos quais o princípio da igualdade é pelo contrário fundamental. Neste caso, a desigualdade resulta directamente das opções do legislador ou das circunstâncias da aplicação da lei, enquanto a desigualdade na tributação da despesa depende de opções voluntárias do contribuinte.⁶⁷ Aqui está, na

64 DOME (2004:148).

65 McCULLOCH (1863:17). SELIGMAN (1908:166) classifica McCulloch como partidário do princípio do benefício, e confere-lhe pioneirismo na interpretação deste princípio que vê o imposto como prémio de seguro. O'BRIEN (2004:290), pelo contrário, atribui a McCulloch a defesa do princípio da capacidade contributiva. Quanto a nós, o autor continua simplesmente a tradição do século anterior de operar com base numa síntese dos dois princípios, não sendo clara qualquer distinção.

66 McCULLOCH (1860:296). Cfr. igualmente McCULLOCH (1863:17).

67 “A igualdade é essencial em tais impostos; e quanto deixam de ser iguais, tornam-se parciais e injustos. Mas ao elaborar um regra prática que se aplique a todos os impostos, a igualdade de contribuição é uma consideração menor” (McCULLOCH, 1860:296). Parece-nos que esta ideia de que a igualdade tem diferente importância na tributação directa e indirecta é insuficientemente destacada na interpretação do pensamento de McCulloch (veja-se, nomeadamente, SELIGMAN, 1908:165SS; O'BRIEN,

nossa interpretação, a chave para o que McCulloch pretende dizer: a desigualdade inerente aos impostos directos, por não atingirem homogeneamente os várias tipos categorias de rendimento ou património, condena estes impostos como opção de política fiscal. Já é menos importante a desigualdade inerente à tributação do consumo, que decorre de as opções de despesa dos contribuintes se traduzirem em diferentes cargas tributárias, porque a despesa não se distribui igualmente entre bens com desigual incidência da tributação.⁶⁸ A desigualdade da tributação do consumo é mais tolerável porque a sobretributação de um contribuinte só pode resultar da sua opção em consumir o bem tributado.⁶⁹

McCulloch aceita, em teoria, que só um imposto que tribute a globalidade do rendimento consegue atingir a igualdade horizontal, ou seja, tributar na mesma proporção contribuintes com a mesma capacidade de pagar. Entende contudo que tal imposto, na prática, nunca consegue atingir esse objectivo, pela desigual incidência que a tributação tem nas diversas categorias de rendimentos. A sua preferência vai assim para a tributação do consumo, e trata de desvalorizar os desvios à igualdade horizontal que resultam de os contribuintes terem diferentes padrões de despesa.⁷⁰

A impossibilidade de assegurar a igualdade horizontal está na base da sua rejeição, quer da tributação directa do rendimento, quer da tributação directa do património.⁷¹ A segunda afigura-se a pior das duas: tem efeitos mais gravosos sobre a

1999:VI e 2004:288ss; e DOME, 2004:144ss).

68 O próprio McCULLOCH, (1860:297) ilustra a ideia com os impostos sobre malte, bebidas espirituosas, vinho e tabaco: são lançados sem consideração sobre o seu efeito igualitário entre as várias classes, mas isso não é um defeito, nem é defeito que sejam em grande parte pagos pelas classes mais pobres: não são artigos indispensáveis, pode renunciar-se ao seu consumo (e portanto evitar o pagamento do imposto) e têm até, por isso, o benefício adicional de “reprimir o vício, melhorar a moral pública e poupar dinheiro aos pobres”.

69 McCULLOCH (1863:63).

70 Como veremos (*infra*, 2.4.1) desvaloriza também os problemas de igualdade vertical que resultam da regressividade dessa tributação indirecta.

71 A posição de McCulloch sobre a tributação directa do rendimento ou património globais está sobretudo expressa na secção IV do seu artigo, *Taxation*, elaborado para a *Encyclopedia Britannica* e publicado autonomamente (McCULLOCH, 1860:306-12) e no capítulo IV do *Treatise on the principles and practical influence of taxation and the funding system* (McCULLOCH, 1863:104-51; o capítulo está também reproduzido em O'BRIEN, 1999:VII). Tratando-se de obras que conheceram várias edições que abarcam 4 décadas, optámos pelo uso das últimas edições publicas em vida do autor, – reconhecendo as limitações inerentes à abordagem, nomeadamente o facto de essas últimas edições não serem contemporâneas de algumas das controvérsias aqui abordadas. Para um tratamento da posição de McCulloch com alguma abordagem das evoluções da sua posição veja-se D. P. O'BRIEN (1970:229-

economia e as dificuldades de avaliação correcta do património são ainda maiores do que as da determinação do rendimento.⁷²

A principal objecção é contudo sobre a justiça inerente ao princípio de distribuição do imposto. Ainda que fosse possível uma correcta avaliação do património, McCulloch considera que é errado, por princípio, considerar o património, divorciado do respectivo rendimento, um índice suficiente de capacidade contributiva: “O património, considerado só por si, não é um teste rigoroso da capacidade de suportar impostos”.⁷³ Isto porque, desde logo, há rendimentos que não resultam de terra ou capital (o trabalho dependente e sobretudo os profissionais liberais); e porque património do mesmo valor é susceptível de gerar rendimento diferente, ou mesmo de não gerar rendimento algum. Poderíamos observar que o valor patrimonial tende para a capitalização do rendimento, mas é claro que essa regra nos dá um rendimento normal, e ignora as circunstâncias que podem determinar que o rendimento real esteja abaixo ou acima dele; McCulloch parece assim entender que é o rendimento real, e não o normal, o índice da capacidade contributiva.

Quanto ao imposto sobre o rendimento global, não se verificam estas objecções de princípio, e McCulloch considera mesmo que é “à primeira vista, aparentemente o mais justo de todos os impostos” porque cada um paga proporcionalmente “ao rendimento de que usufrui sob a protecção [do Estado]” e o imposto não causa distorções, nem na aplicação do capital, nem nos preços.⁷⁴ Contudo, as dificuldades práticas da sua implementação, que considera inultrapassáveis, resultam na impossibilidade de assegurar que o imposto incida com o mínimo de igualdade sobre os vários tipos de rendimentos tornando-o no imposto “mais desigualitário, opressivo

270) e DOME (2004:144-172).

72 McCULLOCH (1863:44-54). Esta dificuldade é exemplificada com os problemas de consideração da depreciação, do custo dos melhoramentos e das dívidas. Quanto ao argumento dos efeitos económicos, McCulloch refere que, se o imposto efectivamente atingir o património, provocará uma diminuição do capital do país, porque desincentiva a acumulação e pode levar à exportação de capitais; e que tal imposto vai provocar uma distorção das escolhas dos agentes económicos que prejudica o crescimento, na medida em que incentiva o uso de menos capital na produção.

73 McCULLOCH (1863:46).

74 McCULLOCH (1860:306).

e vexatório que é possível imaginar”.⁷⁵

A primeira dificuldade é a determinação do valor tributável em algumas categorias de rendimentos: “nunca foi e, ousamos dizê-lo, nunca será possível determinar os rendimentos de agricultores, industriais, comerciantes de toda a espécie e profissionais liberais, com o mínimo de rigor”.⁷⁶ Tendo estes contribuintes a oportunidade de ocultar o seu rendimento, o tributo transforma-se num “imposto sobre a honestidade”.⁷⁷ Essa possibilidade de evasão não pode ser eliminada, ainda que fossem alargados os poderes da administração para permitir “uma odiosa investigação sobre os assuntos dos indivíduos” que “é improvável que algum povo não totalmente escravizado tolerasse em circunstâncias normais”.⁷⁸ Mesmo nas circunstâncias em que o *Income Tax* existe, McCulloch considera inaceitável a intromissão da administração nos assuntos privados, responsável por um “sentimento de perpétua irritação”.⁷⁹

Ainda que essa rigorosa determinação fosse possível, uma dificuldade adicional e igualmente insuperável seria a forma de tratar rendimentos de diferente natureza, nomeadamente de diferente duração. A igualdade exigiria que o índice da capacidade de pagar não fosse o rendimento corrente, mas o rendimento corrigido da respectiva duração, ou seja, a capitalização desse rendimento corrente. A correcta determinação do valor actualizado líquido do rendimento é contudo impossível, nomeadamente no que toca aos rendimentos do trabalho independente, uma vez que ele depende da duração da vida do contribuinte.⁸⁰

Estas considerações de McCulloch sobre o problema da discriminação dos rendimentos, que se tonou central em meados do século XIX, revelam, parece-nos, uma apreciação da questão bastante inferior à que é feita por John Stuart Mill, dado que a insistência na tributação do valor actualizado líquido do rendimento em vez do valor do rendimento corrente só é verdadeiramente pertinente, num imposto de

75 *Ibidem.*

76 McCULLOCH (1863:55).

77 *Ibidem*, p. 56.

78 McCULLOCH (1860:306).

79 McCULLOCH (1863:64)

80 McCULLOCH (1863:57-62).

rendimento proporcional, se este for temporário.⁸¹

A conclusão de McCulloch é que a receita adicional proporcionada pelo *Income Tax* deveria ser obtida através da tributação do consumo ou do agravamento da tributação directa das casas de habitação.⁸² Não deixa no entanto de se pronunciar sobre as características que deve ter um imposto de rendimento, caso este efectivamente exista. A isenção do mínimo de existência merece a sua aprovação, mas chama a atenção para que o princípio é perigoso, podendo levar, quer a taxas progressivas, quer a uma elevação arbitrária do mínimo de isenção, restringindo injustificadamente o âmbito subjectivo da tributação.⁸³ Rejeita, por outro lado, a alternativa de restringir o *Income Tax* aos rendimentos da riqueza acumulada,⁸⁴ pois embora se eliminasse o problema da determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, substituir-se-ia uma injustiça por outra: o tratamento discriminatório dos rendimentos patrimoniais face aos rendimentos ganhos. A tributação do consumo seria então preferível porque os contribuintes que escapam ao *Income Tax*, em

81 Cfr. O'BRIEN (2004:303-5). Como observa este autor, a posição justifica-se em alguma medida dado que o *Income Tax* foi, durante todo o período de vida de McCulloch, um imposto temporário, ainda que apenas em teoria. É fácil de observar que, num imposto permanente, à diferente duração do rendimento corresponderá uma proporcionalmente diferente duração do imposto e, conseqüentemente, ao menor valor actual do fluxo futuro de rendimento corresponde o menor valor actual do fluxo futuro do respectivo imposto. A questão relevante é antes a que é introduzida por J. S. Mill: o rendimento que depende de uma actividade do seu titular obriga a uma poupança adicional para fazer face ao momento em que cessem as condições de exercício da actividade.

82 A tributação directa de casas de habitação é a única tributação directa defendida por McCULLOCH (1860:301 e 1863:63). Se for moderada, recairá em parte sobre o proprietário (na componente *ground rent*) e parcialmente, a longo prazo, sobre o inquilino, na proporção da sua despesa, sem constituir impedimento significativo à aplicação do capital produtivo (cfr. DOME, 2004:150-1).

83 McCULLOCH (1863:68-73). McCulloch é consistente numa linha de argumentação que desvaloriza o problema da regressividade da tributação, mas alerta em contrapartida para os perigos de qualquer progressividade. Os argumentos de McCulloch em torno da tributação progressiva serão tratados mais desenvolvidamente *infra*, 2.4.1.

84 A ideia de restringir a tributação ao rendimento da “riqueza acumulada”, que aparece tratada por vários autores da época, assenta na distinção entre rendimento proveniente de um património que produz riqueza independentemente de “esforço” do seu titular (essencialmente imóveis e activos financeiros que rendem juro) e rendimento que depende de actividade do contribuinte, envolva ou não a utilização de um fundo patrimonial (como os bens afectos a um estabelecimento). A terminologia para realizar a distinção é à época bastante variada, sendo hoje usual nos países anglo-saxónicos empregar as expressões rendimento não ganho (*unearned income*) e “rendimento ganho (*earned income*). Corresponde assim, *grosso modo*, no nosso IRS, à contraposição entre rendimentos prediais e de capital, por um lado; e, por outro, rendimentos do trabalho, profissionais e empresariais (estes últimos incluindo, como na nossa legislação, os rendimentos prediais e de capital inerentes à actividade empresarial).

qualquer dessas modalidades, pagam, enquanto consumidores, impostos indirectos.⁸⁵

2.3. John Stuart Mill

John Stuart Mill entra no debate sobre tributação com dois artigos publicados em 1833⁸⁶ no semanário *The Examiner*, nos quais defende a tributação directa do rendimento global, num imposto pessoal – basicamente, a reintrodução do *Income Tax* - sendo assim o primeiro economista de primeiro plano a fazê-lo inequivocamente. O imposto que propõe caracteriza-se pelo tratamento diferenciado dos vários tipos de rendimento, em função da diferente capacidade contributiva que deles resulta; e por uma limitada progressividade, na forma de progressão por dedução.

O texto abre com a crítica da tributação então em vigor, com a afirmação “Somos demasiado tributados e somos mal tributados”.⁸⁷ É da segunda parte da afirmação que trata, apresentando um conjunto de críticas relativas a desigual distribuição do imposto e à sua ineficiência.

A desigualdade resulta de os impostos pouparem os ricos e incidirem mais pesadamente sobre os mais pobres: os impostos directos que existem têm limites máximos da matéria colectável; os impostos de consumo incidem sobre bens de baixa elasticidade-rendimento.

Quanto ao desperdício, critica os regulamentos da tributação indirecta que impedem a opção pelos “melhores e mais baratos métodos de produção”, e os direitos aduaneiros que levam a que indústrias menos eficientes sejam protegidas em prejuízo da instalação de mais eficientes. Acrescenta ainda a curiosa nota de que há impostos que operam “imoralmente”: os que impedem o exercício de uma virtude (como o imposto sobre sabão), incentivam um vício (os direitos aduaneiros

85 McCULLOCH (1863:65).

86 John Stuart MILL (1883a e 1833b).

87 MILL (1833a:265).

promovem o contrabando) ou impedem o acesso à instrução (como os impostos sobre publicações).⁸⁸

A tributação indirecta não é susceptível de resolver estes problemas: o facto de se poder evitar a tributação indirecta renunciando ao consumo do produto (o argumento da liberdade), que leva a que se aceite uma tributação mais pesada, é “uma vantagem no mínimo duvidosa”⁸⁹. Os impostos devem ser directos porque assim está bem determinada a incidência enquanto na tributação indirecta a incerteza sobre essa incidência leva a que “se encontre sempre uma desculpa para sobrecarregar aqueles que deveriam, pelo contrário, ser aliviados”⁹⁰. No seu entusiasmo, Mill parece ter esquecido que os impostos directos também são susceptíveis de repercussão.⁹¹

Mill trata também a questão de saber se é o património ou o rendimento que deve ser tributado, ou melhor, se a tributação abrange apenas aqueles que detêm “riqueza acumulada” ou também obtêm um rendimento com o seu próprio esforço (empresários, assalariados e profissionais liberais).⁹² Considera inadequado que o imposto incida apenas sobre o património: tal tributação seria injusta, porque parcial. Tanto os titulares de rendimentos patrimoniais como os titulares de rendimentos do trabalho – ambos beneficiam da protecção do Estado e portanto devem contribuir para ela.⁹³ Seria “monstruoso absurdo e injustiça” que alguns não fossem tributados

88 MILL (1833a:265-6).

89 MILL (1833a:267).

90 MILL, (1833a:268).

91 Talvez um exemplo da atitude que M. BLAUG (1989:245) lhe atribui: “quando Mill não tem a certeza em relação a um ponto específico (...) não permite que no seu texto transpareça a dúvida teórica ou que por esta seja afectado”.

92 A opção pelo rendimento em vez do património como matéria colectável tem assim essencialmente a ver com a inclusão nesta, dos rendimentos que não derivam de um património. Nos rendimentos patrimoniais, a questão estaria em saber se o património é tributado pelo seu rendimento *real* (como acontece geralmente num imposto sobre o rendimento) ou pelo seu rendimento *normal* – o que corresponde à tributação directa sobre o valor patrimonial, e não sobre o efectivo rendimento – mas essa questão não é considerada por Mill. Note-se que Mill usa a expressão “*property tax*”, e não “*Income Tax*” mas, como já vimos, a expressão não é neste contexto equivalente ao nosso “imposto sobre património”, e Mill (1833b:270) dissipa qualquer dúvida: “*If there is to be a property tax, all income ought to be considered as property*”.

93 MILL (1833b:271) estende o argumento de que há um benefício da actuação do Estado na garantia da segurança da riqueza, à criação de condições para o exercício das actividades que geram rendimentos “Sem a protecção legal, nem um poderia obter o que gasta, nem outro preservar o que poupou: e ambos devem contribuir na justa proporção da sua capacidade, para suportar a existência

porque gastam tudo o que ganham, e seria também um desincentivo à poupança que garante “o fundo do qual todos os trabalhadores subsistem”.⁹⁴

O imposto sobre o rendimento global é assim a forma de tributação escolhida, apesar das dificuldades de determinar com justiça as várias formas de rendimento, dificuldades que entende ultrapassáveis (embora, assinale-se, não contribui para as ultrapassar com mais do que um voto de optimismo).⁹⁵ Se todos os rendimentos são abrangidos pelo imposto, tal não quer todavia dizer que todos confirmam ao seu titular a mesma capacidade contributiva. Para Mill, é um erro tributar os rendimentos que dependem da actividade do seu titular (os rendimentos do trabalho dependente ou independente e os rendimentos empresariais) à mesma taxa que os rendimentos patrimoniais.⁹⁶ Mill introduz um dos argumentos que hoje são utilizados para justificar uma tributação mais leve dos rendimentos do trabalho em relação aos do património.⁹⁷ O titular dos rendimentos do trabalho está obrigado a poupar uma parte desses rendimentos para assegurar a sua subsistência no período da vida em que já não disponha dessa capacidade para trabalhar, e também (ponto geralmente esquecido pelas análises baseadas no *life cycle model*) para deixar aos seus descendentes um fundo patrimonial, transmissão que pelo contrário os titulares de rendimentos de capital conseguem através da transmissão da própria fonte dos rendimentos:

“um rendimento temporário deve ser considerado menos valioso que um rendimento permanente. (...) Suponhamos que dois homens têm iguais rendimentos, um proveniente de terra ou capital, que pode ser transmitido aos descendentes, outro terminando com a vida do titular: estas duas pessoas não podem suportar o mesmo padrão de despesa. Um pode sem imprudência gastar todo o seu rendimento; o outro tem que por de lado

daquilo sem o que a existência de ambos seria igualmente precária”

94 MILL (1833b:269-71) Admite contudo um imposto excepcional sobre a riqueza acumulada para amortizar a dívida pública, com o argumento de que “cabe a quem herdou o património do seu pai pagar as dívidas do pai”.

95 “Para ultrapassar essas dificuldades, não podemos acreditar que seja necessário mais do que que a capacidades práticas e a sagacidade que existem na comunidade se virem seriamente para a tarefa” (MILL, 1883a:268).

96 São “erros opostos” tributar apenas os rendimentos patrimoniais, e tributar estes rendimentos com a mesma taxa a que se tributam os rendimentos que decorrem da actividade do contribuinte (MILL, 1883b:269); o primeiro erro é menos grave, contudo, porque o grupo que suportaria a sobrecarga inclui “todos os mais ricos” (*ibidem*, p. 272)

97 Cfr, v.g., Teixeira RIBEIRO (1997:269ss).

uma parte, como provisão para os seus filhos após a sua morte. Seria uma injustiça que dois homens que não são igualmente ricos para nenhuma finalidade de conforto ou prazer, fossem tratados como tal somente para fins de tributação.” (Mill, 1833b:270)

Para os rendimentos temporários Mill propõe assim que a parte que se estime corresponder a essa necessária poupança seja deduzida à matéria colectável. Essa dedução não deve contudo depender da efectiva realização, pelo trabalhador, de uma poupança, e muito menos de uma específica forma para essa poupança, como viria mais tarde a ser consagrado. Não sendo possível adaptar o montante dessa dedução “às peculiaridades de cada caso”, Mill propõe 10% de abatimento como regra que faz justiça “em geral mas não no detalhe: à classe dos trabalhadores mas não a cada indivíduo dessa classe.”⁹⁸

O mesmo argumento vale para empresários (“*persons in business*”), sendo que o seu rendimento, além de temporário, porque ligado à actividade pessoal, é também precário, e o seu titular é assim obrigado a uma poupança adicional, como “segurança contra riscos e perdas específicos”. Essa poupança adicional deve também ser tida em conta, em moldes idênticos.⁹⁹

Como verificamos, a ideia de tratar desigualmente diferentes tipos de rendimentos, isentando de tributação esta poupança presumida, é totalmente desenvolvido em termos de igualdade horizontal, ou seja, da diferente capacidade contributiva conferida pelo mesmo rendimento nominal, não estando associada à posição de não tributação da poupança que Mill viria posteriormente a adoptar. Após a reintrodução do imposto de rendimento, Mill, ouvido por duas comissões parlamentares, em 1852 e 1863, procurou que fosse adoptado este princípio de tratamento diferenciado.¹⁰⁰

No debate em torno da progressividade, Mill posiciona-se contra um imposto

98 MILL (1833b:270).

99 MILL (1833b:271).

100 Cfr. DOME (1999:331); perante o “*select committee*” de 1863, a sua posição evoluiu para distinguir, nos titulares de rendimentos precários, aqueles cuja actividade envolve um património e um negócio que subsiste com a morte (um estabelecimento, portanto) e os profissionais liberais em que tal não acontece, propondo deduções diferentes em conformidade.

com uma taxa formal crescente (“graduada”, na expressão da época) que “retire dos maiores rendimentos uma maior proporção que dos mais pequenos” (1833b:270).¹⁰¹ Não defende, contudo, que o imposto seja repartido de forma proporcional ao rendimento global, mas antes de forma proporcional à parte desse rendimento disponível para o prazer (“*enjoyment*”).

Para conseguir esse resultado, propõe um regime de progressão por dedução, muito semelhante na prática ao introduzido no *Income Tax* de Pitt.¹⁰² A parte do rendimento correspondente ao mínimo de subsistência¹⁰³ (mais uma parcela para poupança no caso já descrito dos rendimentos precários ou não permanentes) não deve ser sujeita a tributação – apenas o valor que excede a parcela isenta deve ser tributado.¹⁰⁴ Esse excedente é o valor que as pessoas têm disponível para o “prazer”, e sendo tributado a uma taxa proporcional esse prazer é proporcionalmente

101 Em 1833, Mill não avança com uma justificação para esta posição, justificação que apenas encontramos nos *Principles of Political Economy* (MILL 1848:II:328). O seu argumento é que a questão do menor sacrifício do titular de maiores rendimentos é no essencial resolvida com a isenção do mínimo de existência. As taxas legais progressivas representariam uma injusta punição dos que poupam e se esforçam. Todavia, esse entendimento pressupõe que o Estado deve assegurar a igualdade de oportunidades através de uma pesada tributação redistributiva das heranças, porque merecem protecção as fortunas adquiridas pelos próprios mas não as que não foram ganhas.

102 A diferença é que, no *Income Tax*, a taxa formal era aplicada à totalidade dos rendimentos que excedessem o patamar (200£); havendo um outro patamar de isenção (60£) o imposto só é tecnicamente progressivo entre esses dois valores, intervalo onde são introduzidas um conjunto de taxas formais reduzidas. Acima do patamar de 200£, a taxa formal é igual à taxa efectiva média e o imposto é proporcional – os contribuintes pagam como imposto 10% do seu rendimento. Na proposta de Mill, correspondendo à técnica de progressão por dedução, a taxa formal é aplicável *apenas ao rendimento que excede o patamar de isenção*. O imposto é progressivo porque, embora acima do limiar de isenção a taxa marginal seja constante, a taxa média efectiva cresce ao longo de toda a gama de rendimentos possíveis, tendendo para a taxa formal, sem nunca a atingir – embora em rendimentos muito superiores ao valor da isenção a progressão se torne muito reduzida e a taxa efectiva seja quase idêntica à taxa formal. A progressão a que com que estamos mais familiarizados – como a que caracteriza o IRS – é antes uma progressão por escalões, em que são crescentes não só as taxas médias mas também as taxas marginais de tributação, pela aplicação de taxas legais marginais sucessivamente mais elevadas com o rendimento, e é essa que técnica que recebe nesta época a designação de taxas graduadas (cfr., por todos, Aníbal ALMEIDA, 2000).

103 Descrito por MILL (1883b:274) como “o rendimento que se entenda suficiente para satisfazer as necessidades físicas do ser humano, que sejam independentes dos hábitos ou convenções: para afastar a fome e o frio, e prover para a velhice e os riscos normais de doença e incapacidade para o trabalho.”

104 Mill realça contudo que mesmo esses rendimentos mínimos podem sofrer a incidência de impostos de consumo e que, se esses impostos forem cobrados sobre produtos de luxo, ou “estimulantes”, essa é mesmo a situação desejável. Se o pobre “acha apropriado utilizar o que é necessário para si ou para a sua família em compras de mera indulgência, deve contribuir a sua parte para as receitas públicas, como o resto da comunidade.” (MILL, 1933b:222).

sacrificado por todos. Dá-se assim uma roupagem de carácter utilitarista à ideia de isenção do mínimo de existência, que já encontramos no *Catasto* florentino (tributação do *sobrabondante avanzo alla vitta*) e que vem assim revestido de princípio de justiça e não, como ocorre tantas vezes no pensamento setecentista, como princípio de eficiência resultante da impossibilidade de efectiva incidência económica do imposto sobre esse mínimo de existência.¹⁰⁵

Este princípio de igualdade na repartição do imposto é assim sintetizado por Mill: a tributação igual consiste, não em retirar uma igual proporção aos rendimentos dos indivíduos, mas em retirar uma igual proporção do seu prazer.¹⁰⁶ É um princípio de cariz adequadamente utilitarista, que pode ser descrito como de “sacrifício igual do prazer” (DOME, 1999), conduzindo à minimização do sacrifício total provocado pela tributação, e será no essencial aquele que Mill seguirá nos seus escritos sobre tributação até ao fim da vida. Se a posterior análise económica da afirmação em termos de utilidade acabou por desmentir a conclusão de que se chega assim a um mínimo sacrifício total,¹⁰⁷ não destruiu a ideia central enquanto um princípio razoável

105 Pela mesma época, em Coimbra, Forjaz de SAMPAIO (1852:92) referia-se criticamente ao sistema proporcional da décima militar de forma semelhante: “O imposto deve crescer na razão inversa das necessidades, e na directa das commodidades e do sobejo; o que não se verifica inteiramente, lançado o imposto em exacta proporção com os rendimentos (...) poderá ser muito mais oneroso para aquelle, que não tem senão 100, pagar 10, do que para o outro, cuja renda são 200, pagar 20: uns dos contribuintes cortarão pelo estreito necessário, outros pelo sobejo”. Deste trecho – que recentemente Xavier de BASTO (2011:16) referia em paralelo com a famosa formulação de Einaudi de que o imposto deve incidir “*sul godimento e non sulla fatica*” não resulta todavia que Forjaz de Sampaio sustentasse uma tributação proporcional. Tal como Mill, Forjaz de SAMPAIO (*ibidem*) rejeita tal opção invocando a impossibilidade prática de o implementar convenientemente e os seus efeitos de desincentivo: o imposto progressivo, que “parece preencher melhor a condição de proporção no gravame”, é “difícilimo de assentar em bases claras, e que compreendam todos os contribuintes – dá ocasião às maiores arbitrariedades – entibia o progresso industrial - e afugenta a riqueza”.

106 MILL (1883b:273). O argumento é formulado de maneira praticamente idêntica nos *Principles of Political Economy*: “Igualdade na tributação é, como princípio de política, igualdade de sacrifício” (MILL 1848:II:328).

107 A falsidade dessa conclusão de John Stuart Mill viria a ser provada por EDGEWORTH (1897:231ss) que demonstrou nomeadamente que, com o pressuposto (que parece subjacente ao raciocínio de Mill) de utilidade decrescente do rendimento e curvas de utilidade idênticas para todos os indivíduos, o mínimo sacrifício global implicaria uma taxa marginal de imposto de 100%, uma vez que até à equalização de rendimentos é sempre menor a perda marginal representada pelo pagamento de imposto de quem tem maior rendimento (para uma síntese do argumento de Edgeworth veja-se TUOMALA, 1990). O tratamento, ainda que sintético, desta questão, teria necessariamente uma extensão que não cabe na economia do presente trabalho. Trata-se de qualquer forma de um domínio no qual a pirotecnia científica tem muita pouca tradução em recomendações com aplicabilidade prática, porque tudo depende de pressupostos discutíveis sobre a configuração da curva da utilidade do rendimento.

de justiça.¹⁰⁸

Mill renunciou assim a usar o imposto de rendimento como instrumento redistributivo e de redução das desigualdades de rendimentos, apesar da sua conhecida – e polémica – afirmação de que as regras da distribuição do rendimento são “uma instituição humana” e sobre elas “a humanidade, individual ou colectivamente, pode fazer o que quiser (ao contrário da esfera da produção, na qual as leis económicas têm “a mesma natureza das verdades da física”).¹⁰⁹ Para Mill, a função redistributiva do sistema fiscal deveria antes ser prosseguida por outras vias, nomeadamente a da tributação sucessória.¹¹⁰

Como se verifica, McCulloch e J.S. Mill, discordando radicalmente na questão da desejabilidade de uma tributação directa do rendimento, acabam por coincidir nas características que defendem para um *Income Tax*, caso exista: sustentam que se deve isentar um limiar mínimo de rendimento para todos, com tributação proporcional do

Como comenta SIMONS (1938:7) “extraem-se implicações práticas dos critérios de igualdade, ou proporcionalidade, de sacrifício, precisamente na proporção do nosso conhecimento sobre algo sobre o que nunca se soube nem nunca se saberá nada.” Esta ideia, que partilhamos da essencial inutilidade dos exercícios que tentam derivar uma específica estrutura de distribuição da carga tributária (proporcional ou progressiva, e concreto grau de progressividade) a partir das curvas de utilidade dos indivíduos, merece aliás de F. HAYEK (1960:309), situado no pólo oposto de Simmons em relação à questão da progressividade, o comentário de que “o uso da análise de utilidade na teoria do imposto foi um erro lamentável (...) e quanto mais cedo nos livrarmos da confusão que ele causou, melhor”.

108 Reconhecendo a impossibilidade de provar cientificamente os princípios de que são idênticos os sacrifícios dos indivíduos de rendimento igual que suportam imposto igual, e que é menor o sacrifício do titular de maior rendimento que suporta o mesmo imposto, Teixeira Ribeiro (1987a) refere que são contudo “premissas que os indivíduos normais, com base na observação que fazem deles próprios e dos outros, comumente aceitam nas relações entre si”.

109 MILL, (1848:199-200). Descontando a assimilação das leis relativas à produção às leis da física, esta afirmação é uma clara ruptura e, parece-nos, uma avanço importante em relação ao pensamento da economia clássica, fazendo da distribuição do rendimento uma questão de escolha social e não de inevitabilidade natural. Comentando as críticas de, entre outros, SCUMPETER (1954) e BLAUG (1985), Neil DE MARCHI (1988:153-4) observa correctamente que o alcance da afirmação tem que ser temperado com a restrição, feita pelo próprio Stuart Mill, de que as consequências desses vários arranjos distributivos possíveis são, elas próprias, “leis naturais”, ou seja, adaptando, que a ciência económica pode também, com os pressupostos metodológicos que assuma (como as motivações dos agentes económicos) prever as *consequências* desses vários arranjos distributivos possíveis.

110 DOME (1999:334-5) O programa redistributivo de Mill não incide contudo sobre o rendimento obtido pelo contribuinte, mas sobre o rendimento herdado, propondo uma versão aumentada da proposta de Bentham de revisão do *escheat*: confisco da herança colateral e tributação progressiva das restantes.

rendimento remanescente; rejeitam a introdução de taxas progressivas de tributação (no caso de McCulloch, pela rejeição do princípio da progressividade; no caso de Mill, porque reserva essa função de progressividade para a tributação das heranças); rejeitam igualmente, por uma questão de igualdade, a restrição da tributação ao rendimento do património “acumulado”; e, finalmente, vêm um problema no tratamento à mesma taxa de rendimentos de diferente natureza, embora aqui os seus fundamentos e soluções diverjam. Enquanto McCulloch se concentra no diferente valor actualizado líquido de fluxos futuros de rendimento de diferente duração, e considera a questão insolúvel, Mill centra-se na poupança adicional a que são obrigados os titulares de rendimentos que dependem de actividade pessoal, e propõe a consideração, na determinação da taxa de tributação, dessa poupança adicional.

2.4. O debate posterior à revogação do *Income Tax*

No período que medeia entre a revogação e a reintrodução do *Income Tax* (1816-1842) a questão da melhor forma de tributação para pagar a dívida pública e fazer face às necessidades do Estado apaixonou a opinião pública britânica e são inúmeros os textos publicados sobre o assunto.¹¹¹ Um conjunto significativo destes textos defende a reintrodução do imposto de rendimento, com grande diversidade de estilos, fundamentações, e propostas de modificação ao imposto como tinha vigorado.¹¹²

A leitura dos textos produzidos em torno da questão transmite-nos uma curiosa

111 O tratamento mais desenvolvido deste debate fiscal pode encontrar-se em SELIGMAN (1911: 116ss) e DAUNTON (2001:37ss); uma selecção dos textos publicados na época, a maior parte dos quais de autores que geralmente não figuram, ou não figuram em lugar de destaque, nas obras sobre história do pensamento económico, pode encontrar-se em versão *fac-simile* na recolha organizada por D. P. O'BRIEN (1999).

112 Num dos textos mais marcantes que na época procuraram avançar soluções para o conjunto dos problemas financeiros da Grã-Bretanha - o livro *On Financial Reform* de Henry PARNELL, o autor, talvez sobrestimando o grau de consenso sobre a reintrodução da tributação do rendimento, refere sobre o estado do debate que “pessoas que têm as doutrinas mais díspares sobre as nossas dificuldades financeiras, comerciais e agrícolas, ao sugerir soluções, fizeram do imposto de rendimento parte delas” (PARNELL, 1832:268).

sensação de actualidade, tanto no tom como nos temas. Quanto ao tom, porque, como tantas vezes acontece nas propostas de reforma fiscal dos nossos dias, os autores assumem um estilo catastrofista na descrição do sistema fiscal em vigor, ao qual são imputados todos os males, reais e imaginários, da sociedade – para logo atribuírem ao sistema que propõem características de panaceia, a virtualidade de devolver às nações a justiça, o crescimento económico e a felicidade. Veja-se esta passagem exemplar de um dos defensores da reintrodução do *Income Tax*, Richard HEATHFIELD (1833:191-192): o autor interroga-se se “se pode deixar perpetuar os males do actual sistema de tributação (...) o estado perturbado do país; a parca remuneração do trabalho; o pauperismo e o crime terrivelmente generalizados; a recompensa do comércio ilícito (...) a interrupção do livre curso da oferta e da procura”; referindo-se, em contrapartida, ao imposto de rendimento como “a única medida pela qual o interesses comerciais, manufactureiros e fundiários podem ser colocados em bases seguras e sólidas”.

Na mesma linha, escreve num outro opúsculo um tal Edward JONES (1833:219), atribuindo aos impostos de consumo o pauperismo entre as classes trabalhadoras:

“Qual é o remédio para este horror? Certamente o imposto de rendimento, e a revogação de todos os impostos sobre as coisas necessárias à vida: então esta grande calamidade, esta praga, será remediada; as pessoas, aliviadas, e a justiça, a moral e a humanidade permanentemente entrelaçadas com o comércio”.

Quanto aos temas, as críticas feitas aos impostos indirectos ou aos directos assentam em temas que nos são familiares – a incidência e a regressividade dos impostos indirectos, os efeitos sobre o crescimento económico, as diferentes possibilidades de evasão, a violação da privacidade dos contribuintes pela administração fiscal – e que poderiam ter sido escritas de forma muito semelhante nos dias de hoje.

2.4.1 Os autores têm perfeita consciência de que os impostos de consumo são repercutidos nos preços dos produtos e concluem que esses impostos são regressivos, em virtude daquilo a que hoje chamaríamos de baixa elasticidade rendimento da procura dos bens sobre os quais esses impostos incidem. Esta ideia de regressividade da tributação do consumo, foi assim formulada em 1799 por Lord Liverpool ¹¹³ em defesa da introdução do *Income Tax*:

“os impostos sobre o consumo, para serem produtivos, têm que incidir sobre artigos de uso geral como vinho, chá, açúcar, tabaco, cavalos, carruagens, etc. É evidente que a pessoa com rendimento anual de dez ou vinte mil libras não consome ou usa dez ou vinte vezes mais destes artigos que a pessoa com rendimento anual de mil libras” (JENKINSON, 1799:242-243.)

Os argumentos sobem de tom com a radicalização do discurso no início da década de 30 do século XIX. São particularmente ilustrativos dois textos publicados em 1833: um o do já citado Edward Jones e o outro o tratado *Principles of Political Economy* de George Poulett Scrope¹¹⁴.

O primeiro autor, afirmando claramente que o sistema de tributação indirecta “isenta relativamente os ricos e esmaga os pobres” (JONES, 1833:222), ironiza com a vantagem da “anestesia fiscal” desse sistema, no qual o contribuinte fica “na ignorância [do imposto pago]: alguns podem ver isto como uma *refinada política* de tributação, deixando o encargo longe da vista, embora pesadamente sentido” (*ibidem*, p. 233).

Scrope, por seu turno, afirma que existe por parte dos contribuintes mais pobres a consciência desse peso: “os impostos indirectos pesam com a maior severidade nas classes menos ricas”, sendo que “as massas ficaram conscientes da desproporcionada pressão da tributação existente sobre eles. A proposição simples e inegável de que impostos sobre artigos de consumo são pagos pelo consumidor

113 Charles Jenkinson, 1º conde de Liverpool (1727-1808), político inglês e pai do futuro Primeiro Ministro Robert Jenkinson, 2º conde de Liverpool, era à época presidente do *Board of Trade*, cargo equivalente ao nosso actual Ministro da Economia.

114 Este texto de Scrope é aqui apresentado apenas como indicio de uma opinião dominante entre as classes ilustradas do tempo, não propriamente pela sua importância na história do pensamento económico pois, como opina SCHUMPETER (1954:464) que o inclui entre os “*also ran*” dos economistas do tempo, trata-se de um texto “escrito para consumo popular e que não desenvolve satisfatoriamente qualquer análise”.

torna-se facilmente sensível ao seu entendimento”.¹¹⁵

Entender que a tributação do consumo incide mais pesadamente sobre as classes trabalhadoras implica, naturalmente, pressupor que essa tributação não é repercutida em aumento de salários. A ideia de que os salários nominais tendem a ajustar-se aos novos preços dos produtos, sustentada nomeadamente por Adam Smith e David Ricardo, não é claramente aceite pelo pensamento da época.¹¹⁶ Aqui, aliás, foi a economia clássica que acabou por evoluir para o pensamento convencional: Ricardo, na última edição dos *Principles*, mitiga um pouco a sua posição, introduzindo, em nota, a clarificação de que os salários geralmente excedem o mínimo de subsistência, admitindo que, neste caso, o trabalhador participa no “rendimento líquido” (o excedente) do país e a tributação pode efectivamente incidir sobre o salário.¹¹⁷

John Ramsay McCulloch liquida a questão. Embora reafirme em termos gerais os princípios da formação do salário natural em termos malthusianos,¹¹⁸ as restrições que lhes coloca acabam por representar a ruptura da tradição clássica com pressuposto malthusiano da teoria dos salários.¹¹⁹ McCulloch aponta que, havendo desvios, para cima ou para baixo, do salário de mercado em relação ao salário

115 SCROPE (1833:280 e 282).

116 Além dos autores referidos no texto, a ideia de que os salários nominais não respondem necessariamente à variação do preço dos bens essenciais é defendida por Thomas Tooke, que sustenta que o aumento dos preços dos cereais provocado pelas *Corn Laws* se reflecte em diminuição dos salários reais e não, como defendia Ricardo, em diminuição dos lucros (cfr. M. SMITH, 2009:366ss). Seligman, no seu ensaio *On some neglected british economists*, assinala que esta a ideia de que os salários não seriam susceptíveis de sofrer a incidência da tributação é também contrariada por outros economistas de menor reputação, designadamente John Craig e Samuel Read; Read, nomeadamente, argumenta que essa não incidência aconteceria apenas se os salários estivessem no absoluto limiar de subsistência, o que geralmente não se verifica (cfr. SELIGMAN, 1903, respectivamente I:349 e II:520-21).

117 RICARDO (1817:348). Esta clarificação de Ricardo poderia provavelmente ter sido feita também por Adam Smith, cujas teses sobre incidência podem ser também compatibilizadas com a ideia de regressividade da tributação do consumo. Para Smith, como vimos, apenas o valor dos bens essenciais é relevante para a formação do salário, e portanto apenas a tributação destes pode ser repercutida nos salários. As *necessities* não englobam contudo a totalidade dos bens geralmente consumidos pelos trabalhadores (o conceito smithiano de *luxuries* não corresponde à noção corrente de “bens de luxo”), e o poder de compra dos salários pode ser adversamente afectado pela subida de preços destes outros bens quando o salário lhes confira poder de compra suficiente para serem também consumidores dessas *luxuries*.

118 McCULLOCH (1860:303).

119 DOME (2004:152).

natural, há um intervalo de muitos anos entre o aparecimento dessa variação e qualquer reajustamento da oferta de trabalhadores. Nesse intervalo, as concepções sociais sobre o que seja o salário natural e a ideia dos trabalhadores sobre o que é “necessário para a sua subsistência decente e confortável”¹²⁰ podem alterar-se, já que, acima do limiar da sobrevivência física, o salário natural é uma construção social. Os trabalhadores habitam-se a um nível de vida mais elevado ou resignam-se a um nível de rendimento mais baixo. Assim, o salário natural segue o salário de mercado e a tributação dos bens consumidos pelos trabalhadores podem levar a uma diminuição do valor real do salário natural sem consequências no nível da população.¹²¹

Em meados do século temos assim os dois economistas britânicos mais representativos da tradição clássica – McCulloch e Suart Mill a aceitarem que a tributação do consumo vai efectivamente incidir sobre os trabalhadores, rejeitando a tese do ajustamento automático dos salários. Os dois extraem contudo conclusões opostas: Stuart Mill não tem, desde o início, quaisquer dúvidas em afirmar que só a tributação directa consegue uma repartição justa do rendimento. McCulloch, pelo contrário, defende a tributação do consumo e considera que os defeitos (regressividade) desses impostos são geralmente “muito exagerados”¹²², indo ao ponto de afirmar que os impostos sobre artigos consumidos pelos trabalhadores, se lançados com moderação, além de “produzirem grande receita, melhoram os hábitos, aumentam as energias e em geral melhoram a condição da classe”.¹²³

120 McCULLOCH (1860:304).

121 McCULLOCH (*ibidem*) clarifica assim este ponto: “quando os salários se reduzem, os pobres são obrigados a economizar. E se essa remuneração dura e escassa, que a princípio lhes é imposta pela necessidade, se tornar aceitável pelo hábito, já não haverá motivo para esforço acrescido, ou para exercer um maior grau de restrição moral, o nível natural dos salários será reduzido”.

122 McCULLOCH (1860:305). Um dos exagerados foi o próprio McCulloch que, num dos seus primeiros escritos em matéria tributária (a versão de 1824 do artigo “*Taxation*” para a 6ª edição da *Encyclopedia Britannica*, refere a maior incidência sobre os mais pobres como defeito da tributação do consumo. Cfr. DOME (2004:148).

123 McCULLOCH (1860:305) Esta melhoria das condições dos trabalhadores não é verdadeiramente explicada por McCulloch. Segundo o autor, o trabalhador paga, no curto prazo, impostos sobre os bens que consome. No longo prazo, essa tributação, desde que moderada, é suportável pelos trabalhadores porque os salários podem subir (um pouco contraditoriamente, volta a invocar Malthus para esta conclusão); ou porque a tributação pode ser compensada por outros efeitos, nomeadamente um aumento de diligência (o argumento de Hume) ou da poupança dos trabalhadores. Este argumento da “poupança”, naturalmente não nega que os trabalhadores estão a sofrer a incidência do imposto e a

Independentemente dos efeitos económicos, a posição McCulloch justifica-se sobretudo pela sua concepção de justiça tributária: as maiores dificuldades dos pobres resultam do facto de serem mais pobres, um dado da providência que não compete ao Estado alterar, bastando-se a igualdade com a imposição de impostos que são formalmente iguais para todos. Em 1860, era ainda possível escrever claramente o pensamento subjacente a tal doutrina, sem ter que disfarçar a ideia, como hoje acontece, com argumentos relativos à ineficiência económica da tributação dos mais ricos:

“O governo nada tem a ver com os meios que as pessoas têm para comprar produtos tributados. Fez o seu dever quando lançou impostos iguais e moderados sobre os artigos mais adequados a suportá-los. A providência não é acusada de injustiça porque os cereais e os outros artigos usados indistintamente por pobres e ricos, custam a uns o mesmo que custam aos outros; sendo assim, como se pode pensar que os governos, lançando impostos iguais sobre estes artigos, cometem injustiça? É claro que um rico pagará impostos, e tudo o resto, como menos inconveniência que um pobre. Mas é isso razão para ser injustamente tratado? (...) A riqueza é prova de conduta superior; na maioria dos casos resulta de o seu possuidor, ou progenitores deste, terem sido comparativamente mais empreendedores, industriais ou frugais. A distinção entre ricos e pobres não é artificial. Tem origem, e é consequência, de diferenças no carácter e na economia dos indivíduos. Um governo que tente obliterar esta distinção essencial, escolhendo os impostos para aumentar a pressão sobre as classes mais opulentas, seria culpado de flagrante injustiça.” (McCULLOCH, 1860:297)

2.4.2. A crítica da regressividade da tributação indirecta está geralmente associada à defesa da tributação directa do rendimento mas não à defesa de um imposto de rendimento progressivo – ou pelo menos progressivo para além da isenção dos rendimentos de menor dimensão e da limitada progressividade presente nas leis de 1799 a 1806, com taxas graduadas apenas para rendimentos abaixo de

diminuir o seu nível de vida, mas apenas a afirmar que eles têm margem para o fazer porque o salário está acima do nível de subsistência. Esta melhoria da condição dos trabalhadores só poderia, portanto, resultar de um aumento das horas de trabalho que mais do que compensasse a perda de poder de compra, o que é pouco plausível, ou do crescimento económico, o que é falacioso quando falamos das consequências distributivas de um imposto. Cfr. M.G. MARSHALL (2000) sobre o tratamento feito por McCulloch da tributação como estímulo ao trabalho.

200£. No já citado discurso de 1799 em que chama a atenção para a regressividade da tributação do consumo, Lord Liverpool explicitamente alerta que o princípio de imposto progressivo poderia levar à ideia de “nivelamento de patrimónios, (...) um princípio destrutivo de toda a ideia de propriedade, de toda a indústria e esforço na humanidade, e da paz e bem estar da sociedade civil”.¹²⁴ No mesmo sentido, o discurso de outro membro do Governo de Pitt, Lord Auckland¹²⁵, nega que o princípio de abatimento nos rendimentos mais baixos leve logicamente a uma graduação da taxa nos rendimentos mais elevados; a progressividade estaria fora de causa pelas suas “tendências niveladoras”.¹²⁶

A limitada progressividade estabelecida em 1799 é assim baseada no princípio de isenção do mínimo de existência, e esta ideia é claramente separada da ideia de diferentes taxas formais, crescentes com o rendimento (*graduated rates*). O mesmo Lord Liverpool que afasta um princípio geral de progressividade defende a isenção dos rendimentos mais baixos e a limitada graduação das taxas: “há uma classe na comunidade que possui apenas o absolutamente necessário à vida; e esta classe sempre foi considerada pelo legislador distintamente da classe dos proprietários em geral”.¹²⁷ Mesmo quando conduz a imposto tecnicamente progressivo, não é uma antecipação da ideia de redução das desigualdades de rendimentos presente nos futuros impostos progressivos.

A isenção de tributação dos rendimentos mais baixos e a rejeição da tributação progressiva recolhem também o consenso da generalidade dos economistas da Escola Clássica.¹²⁸ Podemos tomar como referência a posição de McCulloch. Este aceita a isenção do mínimo de existência, embora advirta que ela “envolve um princípio que pode ser facilmente abusado e pervertido com os objectivos mais perigosos”. Sustenta por isso que essa isenção deve ser restringida ao mínimo efectivamente necessário à subsistência, e transformada em dedução do mesmo valor ao rendimento

124 JENKINSON (1799:250).

125 William Eden, 1º Barão Auckland (1745–1814) era nesse momento *Postmaster General*, e ocuparia mais tarde o cargo de presidente do *Board of Trade*.

126 Cfr. SELIGMAN, (1911:77).

127 JENKINSON (1799:253).

128 O'BRIEN (2004:301-3). A observação de Adam Smith a este propósito é, como já referimos, incidental e Smith não se alonga em fundamentação, e os restantes adeptos da tributação progressiva são autores menores.

de todos os contribuintes, “colocando todas as classes em pé de igualdade.”¹²⁹

Esta técnica, que é também a defendida por Stuart Mill, torna o imposto tecnicamente progressivo, mas não adota taxas formais diferenciadas em função do rendimento. Essa diferenciação é, escreve McCulloch, “tão sedutora como injusta e perigosa”.¹³⁰

A injustiça deriva do afastamento do princípio da justiça tributária, que no seu entendimento requer que as situações relativas dos contribuintes permaneçam as mesmas antes e depois da tributação – afastamento que é feito não em nome da cobrança de receita, mas do objectivo de regular os rendimentos dos contribuintes¹³¹ (observação bastante pertinente, na medida em que é um objectivo redistributivo, ou de redução de desigualdades, que modernamente é sobretudo invocado para justificar o imposto progressivo).

Quanto à perigosidade, além dos efeitos nefastos de desincentivo ao trabalho e redução da acumulação de capital, McCulloch faz a famosa observação de que, se abandonarmos o princípio da proporcionalidade da tributação, “ficamos no mar sem leme nem bússola” ou seja, sem um critério seguro de repartição e sem um limite para o crescimento das taxas marginais de imposto.¹³² Mais uma vez, e apesar da nossa discordância, temos que admitir que a observação de McCulloch é certa e presciente, dado que a teoria do imposto progressivo nunca conseguiu, no século e meio subsequente, formular uma boa base para o *quantum* de progressividade adequado à tributação pessoal do rendimento.

129 McCULLOCH (1863:69).

130 *Ibidem*, 71.

131 *Ibidem*, 72.

132 *Ibidem*, 73. Este argumento da perigosidade da tributação progressiva é reforçado por McCulloch observando como o alargamento do direito de sufrágio, aliado ao princípio do imposto progressivo, pode conduzir a situações em que o Parlamento vota impostos desenhados para não serem suportados pelos eleitores que os apoiam, argumento que transpõe assim para o desenho do sistema fiscal a conhecida tese de Alexis de TOCQUEVILLE (1835:256-9) sobre a tendência, nas democracias em que há sufrágio universal, para que sejam votada uma maior despesa pública por decisão das classes que têm pouco ou nenhum património e que portanto não suportam o peso dessa tributação.

2.4.3. Já vimos que a defesa de uma tributação progressiva não surge, no século XVIII, ligada à tributação directa do rendimento, mas antes à tributação do consumo, nos textos de Graslain, Forbonnais e Rousseau. Apesar de uma episódica referência legislativa a tributação progressiva do rendimento na legislação francesa da época de Robespierre,¹³³ aquela linha é ainda a que está presente na defesa da progressividade feita por Jean Baptiste Say no *Traité d'économie politique* (1803).

Partindo da observação de Smith sobre a possibilidade de os ricos suportarem o peso do imposto “um pouco mais” que a proporção, declara: “Vou mais longe, e não receio afirmar que o imposto progressivo é o único justo” (SAY, 1803:324) – mas a “progressividade” que propõe não assenta numa tributação pessoal do rendimento, mas numa conjugação de tributação do consumo de produtos de luxo e tributação directa de algumas categorias de rendimentos.¹³⁴ Além disso, a base do seu argumento é que a cobrança de um imposto proporcional a uma família de baixos recursos pode não lhe deixar sequer rigorosamente necessário, o que parece mais uma defesa da isenção do mínimo de existência

À medida que o século XIX avança vão surgindo mais vozes que defendem uma tributação progressiva, essencialmente com fundamento num princípio de menor sacrifício, ou seja, na ideia de que a renúncia a uma parte proporcional do rendimento representa um maior peso ou sacrifício para o contribuinte de menores recursos. Tendo vigorado na Grã-Bretanha um imposto de rendimento cuja reintrodução se discutia, é com naturalidade que vemos alguns autores a defenderem a introdução de taxas graduadas no *Income Tax*.¹³⁵

133 “*Décret que établit un Impôt gradué et progressif sur le luxe et les richesses foncières e immobilières*”, de 18 de Março de 1793 (n.º 602), recolhido na “*Collection générale des lois, décrets, arrêtés, sénatus-consultes, avis du conseil d'état et réglemens d'administration, publiés depuis 1789 jusqu'au 1er avril 1814*”, Volume IV, *Convention Nationale*, ed. L Rondonneau, Paris: Imprimerie Nationale, 1818, p. 232. Ao contrário do que indica o título, o Decreto (que tem apenas meia dúzia de linhas) não cria o imposto, limitando a decretar “como princípio”, que “será estabelecido um imposto graduado e progressivo” (cfr. SELIGMAN, 1908:214).

134 Cfr. O'BRIEN (1999:xiv), que observa correctamente que Say não propriamente a defender um imposto tecnicamente progressivo, mas um sistema fiscal do qual resulte um efeito global progressivo.

135 Além dos autores referidos no texto, O'Brien (2004:392) refere Richard Heathfield, Edward Jones e James Buckingham como partidários de um imposto de rendimento progressivo. A referência que fazemos à defesa de uma tributação progressiva não pretende ser mais do que ilustrativa. Para uma visão desenvolvida veja-se, por todos, o clássico tratamento de Edwin SELIGMAN (1908, esp, pp. 181-203 e 239-302)

Assim acontece em 1817 com David BUCHANAN (1817:132), que escreve que “a taxa de imposto, para ser justa, deve subir contínua e gradualmente, até atingir o máximo nos rendimentos mais elevados”. Apesar da formulação da ideia nestes termos amplos, justificação que apresenta é contudo, ainda fundamentalmente de “mínimo de existência” e portanto compatível com a progressividade limitada da proposta original de William Pitt – a graduação seria necessária porque a mesma taxa cobrada aos rendimentos mais baixos leva à privação, “não de confortos, mas de absolutas necessidades”.¹³⁶

Nos panfletos publicados nos anos 30 verificamos que a ideia de um imposto progressivo é já uma ideia relativamente comum, ainda que avançada com diferentes graus de hesitação. Por exemplo, o panfleto de George SCROPE, (1833:280-1) defende um imposto de rendimento com taxas “graduadas”: “o mesmo princípio que isenta a classe mais baixa de rendimentos, requer a isenção parcial da classe imediatamente superior, e assim sucessivamente, numa escala progressiva”; à objecção de “nivelamento” da propriedade responde que tal só acontecerá com “uma graduação excessiva”. Todavia, o princípio que formula para a distribuição da carga fiscal é que “a única justiça na tributação é que cada um pague na exacta proporção dos seus meios”, e o imposto de rendimento progressivo serve, no seu pensamento, para contrabalançar os efeitos regressivos da tributação do consumo, obtendo-se um sistema fiscal globalmente proporcional.¹³⁷

Mais arrojado, ou “extravagante”, na qualificação de D. P. O'BRIEN (1999:xviii) é Benjamin SAYER (1833), que propõe um conjunto de taxas progressivas (graduadas), diferenciadas para as várias cédulas de rendimento, que atingem para os rendimentos patrimoniais mais elevados taxas médias de 50%.

A reintrodução do *Income Tax* em 1842, feita nos mesmos moldes das leis de 1799-1806, merece portanto a crítica deste segmento de opinião pela ausência de progressividade, como se pode exemplificar pelo panfleto *Aristocratic Taxation* de Richard HILDITCH, elaborado a propósito (e em oposição) a essa iniciativa legislativa: considera injusta a proposta porque o imposto deveria ser progressivo - “a tributação

136 BUCHANAN (1817:131).

137 DOME (2004:392).

uniforme de qualquer espécie é errada. É claro que o rico deve não só pagar mais, mas em maior proporção do que o pobre” (HILDITCH, 1842:399).

A defesa de uma tributação progressiva dá origem a uma clarificação na discussão sobre o fundamento de repartição na carga tributária. Como já vimos, a posição mais comum no século XVIII é uma síntese dos princípios do benefício e da capacidade contributiva, apontando para uma tributação proporcional à riqueza ou rendimento na medida em que essa riqueza é um índice de um maior benefício da actuação do Estado. Para contrariar a defesa de uma tributação progressiva, vemos agora autores que autonomizam a componente benefício para utilizar como limite a essa tributação progressiva.

A construção utilizada é a de equiparar a segurança que resulta da actuação dos poderes públicos a um seguro, e a tributação ao respectivo prémio.¹³⁸ Tal como uma companhia de seguros, o Estado pode cobrar impostos que variam na proporção dos capitais segurados, ou seja, do rendimento ou património cuja segurança é garantida pelo Estado. A tributação proporcional do rendimento é assim o corolário do princípio do benefício assim entendido.

O exemplo mais claro é o de William SARGANT (1862), que sustenta que uma tributação progressiva corresponde a pedir ao contribuinte que pague por aquilo que não recebeu. Para este autor, o imposto é simplesmente “o reembolso da despesa suportada pelo Governo em seu benefício [do contribuinte]” e cada um paga “em proporção da despesa suportada pelo Governo em protegê-lo”¹³⁹. Confrontando-se com a dificuldade, comum aos adeptos do princípio do benefício, de determinar a parte exacta da despesa que cada um causa ou de cada um beneficia, admite que tal

138 SELIGMAN (1908:165ss). A formulação britânica mais conhecida desta ideia da distribuição da carga fiscal como prémio de seguro é a feita por McCULLOCH (1863:16-17) que, contudo, no nosso entendimento, não pode ser qualificado como adepto do princípio do benefício. O próprio McCulloch a atribui a Adolphe Thiers (Primeiro-Ministro de França durante a monarquia de Julho, e posteriormente Presidente na III República). Seligman atribui a primeira formulação do princípio ao Bispo de Llandaf, Richard Watson, que o escreveu nestes termos: “o verdadeiro princípio da tributação parece-me ser este: que cada um deve pagar pela protecção do seu património pelo Estado na exacta proporção do valor do património protegido; tal como os mercadores que arriscam os seus bens a bordo de um navio pagam um seguro na proporção dos bens segurados.” (WATSON, 1803:225).

139 SARGANT (1862:341).

determinação é impossível, mas que a tributação deve ser feita “na *suposição* de que respectivamente impuseram um custo ao Governo proporcional ao rendimento de cada um.”¹⁴⁰ A imposição de taxas graduadas, crescentes com o rendimento, equivaleria a “subtrair ao ricos um pagamento por algo que não receberam”¹⁴¹, atribuindo a ideia ao erro de considerar a capacidade de pagar o fundamento para a imposição.¹⁴²

Esta adopção do princípio do benefício, embora na fundamentação se autonomize com clareza do princípio da capacidade contributiva, é nas suas consequências para a distribuição da carga tributária praticamente idêntico a este último, se se entender que a capacidade contributiva aponta no sentido de uma tributação proporcional. Não se procura extrair como consequência o tratamento fiscal diferenciado de contribuintes que tenham um benefício diferente por razões alheias ao seu rendimento, ou seja, contribuintes que, estando em plano de igualdade em termos de rendimento ou riqueza, recebam da actividade pública benefícios diferentes.¹⁴³

2.4.4. Ao imposto de rendimento é apontado como defeito o problema da intrusão da administração nos assuntos privados dos indivíduos, dando ao imposto um carácter “inquisitorial”. Este aspecto do imposto era particularmente sentido porque não habitual na tributação anterior: na administração dos *excises* a administração fiscal tinha apenas que se relacionar com comerciantes, e o *Land Tax* era lançado colectivamente sobre comunidades, não tendo a administração que se

140 *Ibidem*, 11.

141 *Ibidem*, 16.

142 A única progressividade que aceita é a que resulta de um limiar mínimo de isenção de tributação, mas afirma que esta isenção resulta de considerações de caridade ou compaixão, não de justiça; e a rejeição do princípio da capacidade contributiva leva-o também a rejeitar qualquer tributação diferenciada de rendimentos como a proposta por Mill, na medida em que da suposta poupança acrescida não resulta uma diminuição da necessidade de despesa do Estado na sua protecção (*ibidem*, 7-9). Sobre estas ideias de Sargant veja-se SELIGMAN (1908:167-9) e O'Brien (1999:VII: viii.ix).

143 Assim, o pensamento destes autores antecipa WICKSELL (1896) quanto ao papel do princípio do benefício como limite a uma redistribuição da carga tributária; mas não quanto à questão, decisiva para o autor sueco, de que um acréscimo de imposto pode ser suportado pelo conjunto dos contribuintes que beneficiam do concreto serviço público financiado por essa receita fiscal adicional.

relacionar com os indivíduos.¹⁴⁴ Era também tido como inevitável: dado ser variável a possibilidade de ocultação de rendimentos, aqueles contribuintes cujos rendimentos, pela sua natureza, não são ocultáveis, suportariam desproporcionadamente o imposto, a não ser que (e ainda assim) fossem dados à administração fiscal meios intrusivos de descobrir os verdadeiros rendimentos dos contribuintes.

Esta questão surge como um dos pontos fundamentais do debate, e uma das características mais contenciosas do imposto de rendimento – e revela-nos interessantes divergências de entendimento sobre o que constitui a privacidade legítima face ao fisco. As críticas tinham começado ainda com o *triple assessment* de 1798, como se pode exemplificar por este trecho particularmente expressivo de John Horne Tooke em forma de carta a William Pitt:

“Tenho muito mais razões que os comissários podem ter para estar descontente com a pequenez do meu rendimento. Nunca na minha vida reneguei, ou tive de reconsiderar, qualquer declaração assinada com o meu nome. Mas a lei do Parlamento removeu toda a decência que costumava prevalecer entre cavalheiros, e deu aos comissários (...) o direito legal de me dizerem que têm razões para acreditar que sou um mentiroso. Têm também o direito de me pedir, sob juramento, as circunstâncias particulares da minha situação. Em obediência à lei estou pronto a colaborar nesta situação degradante e tão nova para um Inglês” (*apud* SELIGMAN, 1911:67)

Em 1802, no debate parlamentar da primeira revogação do imposto na sequência da paz de Amiens, o argumento é novamente invocado pelo deputado Francis Burdett:

“O imposto de rendimento criou um poder inquisitorial da mais parcial, ofensiva e cruel natureza. Todas as transacções da vida podem ser objecto de inquirição, os assuntos familiares abertos, e um Inglês, como um culpado, convocado para os comissários; compelido a esperar na sua antecâmara como um laçao dia após dia até que estejam prontos a começar a investigação do seu património; posto sob juramento, e depois de tudo eventualmente não é acreditado e é sobretributado e estigmatizado como perjuro” (*apud* Daunton, 2001:46)

E novamente em 1815, na tomada de posição dos comerciantes de Londres pela revogação do imposto, esse defeito é referido como preocupação principal:

144 KISER e Kane (2001:201).

“a maneira como o imposto é executado (por meio de uma odiosa, arbitrária e detestável inquisição nas circunstâncias e assuntos mais privados dos indivíduos) é ainda mais vexatória, injusta e opressiva; hostil a todo o sentimento de liberdade, revoltante para os sentimentos do Inglês, e repugnante para os princípios da Constituição Britânica” (*apud* SELIGMAN, 1911:110)

O problemas destes poderes intrusivos da administração continuou a ser levantado como objecção pelos opositores da reintrodução do imposto. Por exemplo, no já citado *Aristocratic Taxation* de Richard HILDITCH escreve-se que “as duas grandes objecções práticas a um imposto de rendimento (...) derivam da sua natureza inquisitória e vexatória, e da grande facilidade de evasão” (HILDITCH, 1842:400). A seriedade do problema é reconhecida mesmo por alguns dos defensores, em princípio, dessa tributação, como Richard Preston e David Buchanan. Nas palavras deste último, esses poderes administrativos são indissociáveis dos imposto porque, sem eles, “aqueles que não têm qualquer maneira de ocultar os seus rendimentos sentem o peso total do imposto” (BUCHANAN, 1817:133), sendo assim necessário conceder à administração o poder de efectuar “um odioso interrogar dos assuntos privados dos indivíduos”, sendo que essa invasão da esfera privada é difícil de conciliar com “as leis e os costumes de um governo livre” (*ibidem*, p. 131).

PRESTON (1816:100) tenta resolver o problema restringindo o âmbito dos rendimentos tributados pelo *Income Tax*, excluindo os lucros do comércio e das manufacturas, a cuja tributação chama “sistema ofensivo e inquisitorial (...) tão repugnante para os sentimentos dos britânicos”. Para Buchanan, por seu turno, a questão da intrusão na esfera privada é suficientemente importante para que o autor, concordando com o princípio do imposto de rendimento, seja afinal contra ele porque “ainda que atraente na teoria, não pode ser levado à prática com justiça sem uma estrita e incómoda investigação dos assuntos privados dos indivíduos” (BUCHANAN, 1817:134).

Outros partidários do *Income Tax* tendem a desvalorizar a necessidade de proteger a privacidade dos contribuintes, argumentando-se fundamentalmente que não é benéfico que exista tal reserva se com ela se pretende defraudar, quer o fisco, quer os credores. Se a já referida intervenção de Lord Liverpool reconhecia ainda um legítimo interesse no segredo dos negócios dos comerciantes, um autor como J. L.

HUBBERSTY, num opúsculo significativamente intitulado *Brief Observations on the Necessity of a Renewal of the Property Tax*, escreve:

“é indigno do Legislador Britânico ouvir as razões de queixa, criadas pelos próprios, de tais comerciantes (se é que merecem tal nome) que assim, por representações falsas e fraudulentas, tentam sustentar ou obter crédito falso” (HUBBERSTY, 1820:121).

Esta ideia de que só os desonestos têm a recear com a exposição dos seus assuntos seria mais tarde retomada por outros autores, como o já citado Edward JONES, que nega qualquer carácter “inquisitorial” ao imposto na medida em que o homem honesto nada tem a recear e “só aquele que está determinado à fraude se opõe ao curso da justiça”¹⁴⁵.

2.5. Reintrodução do *Income Tax*

Em 1842, o governo presidido por Robert Peel¹⁴⁶ apresentou ao Parlamento uma proposta de imposto de rendimento. A causa invocada foi a défice orçamental crónico – o vazio na receita deixado pela revogação de 1816 nunca fora efectivamente preenchido – não havendo, segundo o próprio Governo, nem condições para reduzir a despesa nem para “consentir qualquer proposta para aumentar a tributação das classes trabalhadoras”.¹⁴⁷ Um imposto de rendimento foi apresentado como a única alternativa viável para redistribuir equitativamente o peso

145 JONES (1833:227).

146 Sir Robert Peel, (1788– 1850) político britânico e fundador do Partido Conservador, foi Primeiro-Ministro entre 1834 e 1835, e entre 1841 e 1846. As suas reformas financeiras, designadamente a reintrodução do *Income Tax* e sobretudo a subsequente revogação das *Corn Laws*, foram a causa directa da sua queda e de um cisão no Partido Conservador, com o surgimento de uma facção em torno da sua figura, conhecida como *Peelites*, da qual fez parte, entre outros, William Gladstone. A historiografia britânica vê geralmente estas reformas financeiras- que em conjunto representaram um significativo reequilíbrio da carga tributária - como um momento de compromisso das elites políticas britânicas com as reivindicações radicais (cujo reflexo podemos reconhecer em alguns dos textos vistos nas subsecções anteriores). Compromisso que contribuiu para que a Grã-Bretanha ultrapassasse, relativamente incólume, a agitação revolucionária que varreu a Europa em 1848 e serviu de prelúdio à estabilidade da época Vitoriana. Cfr., por todos, DAUNTON (2001:77ss).

147 Discurso de Robert Peel de 17 de Março de 1842, *apud* SELIGMAN (1911:13).

da carga fiscal reduzindo o encargo suportado pelos trabalhadores e chamando as classes possidentes a pagar o seu justo quinhão dos tributos. Era também a forma de conseguir a margem orçamental para o programa livre-cambista de revisão dos direitos aduaneiros, nomeadamente a revogação das cada vez mais impopulares *Corn Laws*.

Em 31 de Maio de 1842, o Parlamento aprovou o “*Property and Income Tax Act*.”¹⁴⁸ Em relação ao imposto anteriormente em vigor, há uma importante modificação no limite de isenção do imposto – o sistema de taxa graduadas entre 50 e 150£ foi substituído por uma isenção de tributação dos contribuintes com rendimentos inferiores a 150£. O restante conteúdo é quase “uma reimpressão da lei de 1806”.¹⁴⁹

Tal como anteriormente, o imposto não foi introduzido como elemento permanente do sistema fiscal, mas como medida de emergência, com uma duração limitada no tempo (três anos inicialmente). Fosse ou não séria essa intenção de Peel de ter o imposto como temporário (e há razões para crer que não o era¹⁵⁰) ele vai propor logo no termo deste primeiro triénio a prorrogação da vigência, com o objectivo de cumprir esse programa de reduzir ou eliminar alguns impostos de consumo e direitos aduaneiros. Opção que foi aceite pela opinião pública, “não porque gostasse do imposto de rendimento, mas porque gostava ainda menos dos impostos indirectos.”¹⁵¹

O que tornava reintrodução da tributação do rendimento indispensável era na verdade a reforma da tributação indirecta e aduaneira, que se iniciou logo no ano seguinte (1843) e continuou nas décadas seguintes, tendo como momento decisivo a revogação das *Corn Laws* em 1846. O *Income Tax* suscitava grande desconfiança, tendo sido o imposto de guerra associado a uma enorme expansão da despesa pública, à qual ficou associada a designação do Estado como “o grande comedor de

148 *An Act for Granting to her Majesty Duties on Profits arising from Property, Professions, Trades and Offices*, de 22 de Junho de 1842, Sobre o processo de aprovação e conteúdo cfr. NORTHCOTE (1862:32-40), SELIGMAN (1911:128-136) e SABINE (1966:60-63).

149 SABINE (1966:62).

150 GAUNT (2010:111-2).

151 SELIGMAN (1911:138).

impostos” (*The Great Tax Eater*).¹⁵² A verdade é que não era possível prosseguir o programa livre-cambista sem a receita da tributação directa do rendimento. A expansão da tributação do consumo estava fora de causa – ela é aliás aliviada no mesmo período. Na opção pela tributação directa do rendimento há assim uma opção consciente sobre a distribuição da carga tributária, o triunfo daqueles que apontavam à tributação do consumo o seu defeito de regressividade e que viam na tributação do rendimento a única via para redistribuir o peso dos impostos na direcção dos mais ricos.

Assim sendo, apesar de nas décadas seguintes o imposto ser sempre considerado temporário, nunca deixou de vigorar – a revogação de outros impostos tornava a receita indispensável. Apesar de o debate continuar vigorosamente, as sucessivas renovações esbateram progressivamente esse carácter temporário, até que Stafford Northcote pode constatar, em 1862:

“O imposto de rendimento, em vez de ser um apoio temporário que poderia ser descartado quando tivesse servido o seu propósito, tinha-se tornado um apoio permanente e necessário no qual era evidente que ainda teríamos que nos apoiar, e apoiar mais fortemente que nunca. (...) Parecia ter tomado o seu lugar entre as instituições reconhecidas do país, igualmente invulnerável a ministros e amadores”.¹⁵³

2.6 A questão da discriminação dos rendimentos

Tal como nas versões anteriores, o *Income Tax* não contém uma noção de rendimento, mas apenas a enumeração das categorias de rendimento tributável. As cinco categorias (*schedules*) de rendimento são: rendimentos prediais (*Schedule A*), rendimentos agrícolas (*Schedule B*), dividendos e juros de dívida pública, ou seja, rendimentos de capital (*Schedule C*), rendimentos empresariais e profissionais

152 Cfr. DAUNTON (2001:32ss).

153 NORTHCOTE (1862:109). Em sentido semelhante se pronunciava em 1885 o deputado John Hubbard: “nem em 1874, nem em 1880, nem em nenhum ano posterior, pode um imposto de rendimento ser dispensado, porque ele é agora o substituto da tributação indirecta, o único meio de tributar classes de pessoas que de outro modo escapariam totalmente ou quase” (HUBBARD, 1885:14).

(*Schedule D*) e salários e pensões (*Schedule E*).¹⁵⁴ Da enumeração resulta claramente, como já referimos, que o conceito de rendimento subjacente é um conceito de rendimento-produto.

A tributação cedular vai significar que os diversos tipos de rendimento estão na prática sujeitos a taxas efectivas diferentes: nos rendimentos prediais (*Schedule A*) a não dedutibilidade das despesas de conservação significava que a taxa efectiva era superior à taxa legal, enquanto nos rendimentos agrícolas, empresariais e profissionais (*Schedules B e D*), a dificuldade de determinação do rendimento traduzia-se numa taxa efectiva inferior à taxa legal.¹⁵⁵

Estas diferenças de taxa efectiva não correspondem, note-se, a quaisquer diferenças na taxa legal de imposto, que era uniforme para todos os rendimentos. Foi precisamente essa uniformidade um dos pontos mais contenciosos do imposto nas décadas subsequentes à sua reintrodução, dando origem a uma vigorosa discussão em torno do tratamento diferenciado, ou não, dos diferentes tipos de rendimento. Esta questão de igualdade horizontal do imposto tem, como se verificará, particular interesse para o nosso trabalho devemos dedicar-lhe alguma atenção.

As posições favoráveis à diferenciação de rendimentos têm em comum, com variada terminologia¹⁵⁶ e diferenças de pormenor, a separação dos rendimentos entre aqueles que decorrem do património sem necessidade de uma actividade profissional do seu titular, e aqueles que estão ligados a essa actividade profissional, envolvam ou não a utilização do capital. Nas primeiras a riqueza que gera o rendimento permanece e na segunda o rendimento deixa de existir quando o contribuinte cessa a sua actividade, por morte, incapacidade ou velhice. Assente esta característica comum, as posições podem dividir-se em dois grupos, que correspondem essencialmente às posições já enunciadas de John Ramsay McCulloch e John Stuart Mill.

154 O *Schedule E* refere-se verdadeiramente apenas a salários e pensões públicas (*Salaries and Pensions from Office*) o que colocava o problema do tratamento dos salários pagos por entidades privadas, nos raros casos em que os rendimentos de um assalariado excedessem o limiar da isenção (DAUNTON 2004:6).

155 DAUNTON (2004:5).

156 Seligman (1911:145) regista as designações “permanente, imperecível, perpétuo, certo, espontâneo ou patrimonial” para o primeiro tipo de rendimentos e “profissional, industrial, temporário, perecível, terminável, de vida, do trabalho, variável ou fugaz” para o segundo.

A primeira destas posições tinha como preocupação central o facto de rendimentos com o mesmo valor anual, mas de diferente duração, terem um valor diferente – o valor actual de um património corresponde à capitalização do seu rendimento. Assim, àqueles rendimentos que são perpétuos (porque o capital permanece) corresponde um valor actual maior do que a rendimentos idênticos que cessem a prazo, nomeadamente por dependerem da actividade do seu titular (como acontece por exemplo em rendimentos de profissionais liberais). O imposto deveria assim ter em conta, não o rendimento real, mas um rendimento corrigido por esse valor actualizado mais baixo (ou seja, na prática, a matéria colectável deveria ser o rendimento normal desse valor actualizado).

Na sua versão mais pura - a avançada por William FARR (1853) ou Leonard COURTNEY (1860) o imposto afasta-se claramente de uma tributação do rendimento real, para tomar o património como verdadeira matéria colectável¹⁵⁷, devendo o imposto ser uma percentagem do rendimento normal desse património. Farr propõe considerar que apenas é rendimento tributável¹⁵⁸ 3% do valor patrimonial, já que tudo o que exceda esse valor de referência deve ser considerado, não rendimento, mas prémio de seguro de risco, salário de gestão ou recompensa de maior aptidão.¹⁵⁹

A sobrevivência desta ideia só pode ser explicada na medida em que o *Income Tax* fora introduzido como medida temporária, e é com essa natureza que vai sendo sucessivamente prorrogado. Na verdade, o carácter falacioso desta tese, perante um imposto proporcional e permanente, tinha sido já demonstrado, por exemplo na obra “*Remarks on some popular objections to the present Income Tax*” de John McLEOD (1849). Se dois fluxos de rendimento têm uma duração diferente no futuro, os futuros pagamentos de imposto reflectem essa diferente duração: “qualquer que seja a

157 Essa ideia fica clara na definição dada por COURTNEY (1860:273) de capacidade de pagar: “cada pessoa deve contribuir para qualquer imposição na directa proporção da sua capacidade nesse momento – considerando-se que capacidade se refere a soma do valor de mercado de todo o seu património, produtivo ou improdutivo, e do seu rendimento do trabalho considerado como uma anuidade vitalícia, com a dedução da porção que se considere necessária para a subsistência básica”.

158 Farr usa a expressão “lucro” (*profit*), mas trata-se verdadeiramente, na acepção moderna, de um juro.

159 FARR (1853:115-117). Tal como Courteny, Farr afasta-se também do conceito de rendimento produto, incluindo na tributação os bens de consumo duradouros, cuja propriedade “presta serviços” equivalente a rendimento, já que valem, para o seu utilizador, mais do que o rendimento normal que conseguiria com a aplicação alternativa do valor de aquisição (*ibidem*, 117).

incerteza ou precaridade de qualquer rendimento, o que o Estado retira ao titular por via do imposto é incerto e precário exactamente no mesmo grau”, e portanto o imposto futuro tem um valor actual também proporcionalmente menor nos rendimentos temporários e precários.¹⁶⁰

A segunda das posições parte da ideia de que o rendimento temporário ou precário - para usarmos a terminologia empregue por John Stuart Mill – confere ao seu titular uma menor capacidade contributiva do que o rendimento permanente. Tal acontece porque, estando o rendimento ligado à actividade do seu titular, este precisa de fazer uma poupança adicional para assegurar, quer a sua velhice, que a subsistência da família em caso de morte prematura; bem como, nos rendimentos precários, para se precaver contra os riscos inerentes à actividade.¹⁶¹

Além de Mill, o mais destacado proponente desta modalidade de diferenciação foi John G. Hubbard.¹⁶² Assumindo os princípios de tributação proporcional em função da capacidade contributiva e partindo dos argumentos de Mill sobre rendimentos temporários e precários, Hubbard propõe a divisão dos rendimentos em três tipos: em primeiro lugar, os rendimentos que “nascem espontaneamente” do património (rendas, dividendos e juros) que devem ser tributados à taxa normal; em segundo lugar os rendimentos que resultam de actividade pessoal, com uso de capital ou de especiais qualificações (ou seja, os rendimentos da actividade empresarial e do trabalho qualificado, normalmente independente), que devem ser tributados a 2/3 da

160 McLEOD (1849:176). O mesmo autor reconhece que se o imposto for temporário, e aplicada com taxa idêntica a rendimentos de diferente duração, o titular do rendimento suporta uma tributação mais que proporcional, mas chama a atenção para que, se o imposto no futuro fosse tornado permanente, a injustiça presente de ter tributado diferenciadamente nunca seria corrigida (*ibidem*, 180-183).

161 A preferência de Mill, como vimos, iria para a exclusão de toda a poupança do rendimento tributado, o que resolveria a questão da consideração da poupança implícita nos rendimentos temporários. Razões de praticabilidade levaram Mill a não defender esta forma de tributação, mas essa proposta foi avançada por John Revans em 1847: um imposto directo sobre a despesa, antecipando a proposta de Niklas Kaldor. Na forma proposta por Revans, o conhecimento da despesa far-se-ia por declaração dos próprios, não resolvendo o autor nenhum dos problemas de cumprimento associados; e os contribuintes seriam divididos em classes, segundo o montante global da despesa, para aplicação de taxas progressivas (cfr. O'BRIEN, 1999:V:X-xii).

162 John Gellibrand Hubbard, (1805 - 1889) foi um político britânico, membro do Partido Conservador, Governador do Banco de Inglaterra e deputado entre 1859 e 1868. A sua obra publicada e intervenção política sobre a reforma do *Income Tax* valeram-lhe a presidência da segunda comissão parlamentar sobre a matéria (em 1861), a que nos referiremos adiante.

taxa normal;¹⁶³ finalmente, os salários do trabalho não qualificado deveriam ser isentos de tributação. Independentemente do limiar mínimo de isenção de tributação que normalmente sempre os isentaria, Hubbard sustenta que a cobrança de imposto sobre estes salários não compensaria as despesas e que de qualquer maneira o imposto seria repercutido em salários mais elevados.¹⁶⁴

Os termos em que Hubbard configura a diferenciação de rendimentos levantam o problema da exacta delimitação do que sejam rendimentos “temporários” tendo em conta os objectivos da tributação. O universo dos beneficiários deste tratamento diferenciado, como é delimitado por Hubbard, dificilmente pode ser considerado, nos próprios termos em que este (ou Stuart Mill) o definem, merecedores dessa diferenciação. Na verdade, a diferenciação abrange todos os rendimentos dos *schedules* B, D e E¹⁶⁵, o que significa que são qualificados como temporários ou precários para fins de uma tributação mais leve, por um lado, os “*salaries from office*” mesmo quando o emprego público confere o direito a uma pensão; e, por outro, os rendimentos de estabelecimentos dos quais dificilmente se pode dizer que terminem com o fim da actividade do seu titular actual e que podem ser transmitidos hereditariamente.¹⁶⁶

As duas posições - valor capitalizado ou poupança adicional - confluem em propor uma tratamento mais favorável dos rendimentos dos *Schedules* D e E em

163 Embora proponha uma diferente taxa legal de imposto, o raciocínio de Hubbard é explicado em termos de uma dedução implícita à matéria colectável: Hubbard justifica a taxa supondo que existe normalmente uma poupança de 40% no rendimento temporário, face a uma poupança de 10% nos rendimentos patrimoniais. Uma taxa de tributação de 2/3 da taxa normal produz a mesma taxa efectiva de tributação de uma dedução à matéria colectável, sem limite e proporcional ao rendimento.

164 HUBBARD (1852, esp. pp 8-10). Cfr ainda SABINE (1966:80-83) e O'BRIEN (1999:VI:viii-ix). Repare-se que o argumento da adaptação dos salários nominais à tributação, que é geralmente rejeitado pelos defensores do *Income Tax* quando se trata dos efeitos regressivos da tributação indirecta, faz ocasionalmente aparições na argumentação quando é conveniente, como aqui acontece.

165 HUBBARD (1853).

166 Cfr. O'Brien (1999:VI). Este aspecto é realçado por um autor contemporâneo, John Coode (1853:107): “os grandes mercadores tradicionais, a aristocracia da sua profissão, empresas hereditárias que fazem durante gerações o trabalho que os torna senhores das casas reinantes e por vezes árbitros das nações. O que é que esta massa de riqueza, lucros e poder estáveis tem a ver com precário e temporário? “. Na proposta que mais tarde apresentaria à Comissão Parlamentar de 1861, Hubbard introduziu já algumas restrições à inclusão de rendimentos do *Schedule D* nos rendimentos temporários (cfr. SELIGMAN, 1911:161-2).

relação aos rendimentos patrimoniais,¹⁶⁷ embora – pelo menos na pureza dos conceitos – com métodos diferentes: a tributação pelo valor actualizado implica a realização de cálculos individualizados para cada contribuinte, cálculos esses cuja impraticabilidade é manifesta e levou McCulloch, como já vimos, a declarar a impossibilidade de o levar a cabo um obstáculo irremediável do *Income Tax*. O método de consideração da poupança, trabalhando com base numa poupança presumida, obriga apenas à diferenciação das taxas formais segundo as categorias de rendimento

Por volta de 1850, estas ideias tinham suficiente importância para que um dos seus principais adversários, o Ministro das Finanças William Gladstone¹⁶⁸, reconhecesse mais tarde que “se a questão tivesse que ser decidida naquele momento, uma imensa maioria teria votado a favor do plano de diferenciar o *Income Tax*”.¹⁶⁹ A força dessa corrente de opinião foi suficiente para forçar (em ambos os casos com a oposição do Governo) a formação de duas comissões parlamentares para a discussão desse tema, em 1851 e 1861.¹⁷⁰

Na comissão formada em 1851, a maioria das opiniões auscultadas iam no sentido da tributação do valor capitalizado, com a importante excepção de John Stuart Mill, que defendeu a posição que já conhecemos.¹⁷¹ Sendo contabilistas a

167 A posição de tributação pelo valor actualizado implica ainda distinções dentro dos rendimentos patrimoniais consoante a sua duração. De particular importância à época era a tributação das anuidades – produto financeiro em que a remuneração inclui indistintamente juro e restituição do capital – que podiam ser perpétuas, vitalícias, ou ter prazo certo. O exemplo das anuidades é frequentemente invocado nos textos coevos sobre a matéria, mas o problema mistura-se com a questão de tributar neste rendimento apenas o juro, que é uma questão distinta.

168 William Ewart Gladstone (1809-1898) foi uma das figuras dominantes da política britânica da segunda metade do século XIX, tendo ocupado por 4 vezes o lugar de Primeiro-Ministro entre 1868 e 1894. Ocupou também diversas vezes o cargo de Ministro das Finanças (*Chancellor of the Exchequer*), nomeadamente durante o período de funcionamento das duas comissões parlamentares sobre diferenciação de rendimentos.

169 Discurso de 25 de Abril de 1884, colhido em HUBBARD (1885:72).

170 Sobre os trabalhos das duas comissões parlamentares, veja-se SABINE (1966:67-71 e 83-87); SELIGMAN (1911:145ss e 161ss); e ZIMMECK (1985). A diferenciação de rendimentos foi o principal, mas não único, objecto destas comissões, que se debruçaram igualmente outros temas de reforma da tributação do rendimento, nomeadamente a evasão, as despesas que deveriam ser deduzidas nos rendimentos prediais e o tratamento dos rendimentos de capital que incluem a restituição do próprio capital.

171 A intervenção de John Stuart Mill nesta comissão está recolhido nas suas obras completas (MILL 1852).

maioria dos especialistas ouvidos, essa posição, como observa Zimmeck (1985:174) “satisfazia a vaidade profissional dos contabilistas, cujas competências seriam necessariamente exigidas para realizar os complexos cálculos”. Este método, precisamente pela sua complexidade, era naturalmente inaceitável para a Administração Fiscal. Os proponentes não foram capazes de formular um sistema coerente para cálculo do valor de capitalização dos rendimentos profissionais. O *Inland Revenue* classificou as propostas de disparatadas e impraticáveis, afirmando que os custos de cobrança seriam inaceitavelmente elevados. O relatório que incorporava a ideia de tributação pelo valor capitalizado foi rejeitado, e a ideia perdeu claramente força a partir daí.¹⁷²

Em 1861 foi criada nova comissão parlamentar, desta vez presidida por John G. Hubbard, que trabalhou sobre um projecto do seu presidente. Este projecto aceitava a ideia de que a diferenciação por via da capitalização era impraticável, e propunha antes, em linha com pensamento do autor, a distinção entre rendimentos permanentes e temporários,¹⁷³ sendo estes últimos sujeitos a uma taxa legal mais reduzida (2/3 da taxa normal). Tal como na década anterior, a diferenciação mereceu a oposição da administração fiscal: “não duvidamos que o impostos de rendimento, para se manter, deve basear-se em princípios o mais simples e inteligíveis que seja possível. Complicações e refinamentos, não só seriam difíceis, talvez mesmo impossíveis, de levar à prática, mas cremos que cedo deixariam de dar satisfação ao público.”¹⁷⁴

A Comissão acabou por rejeitar o projecto de Hubbard e aprovar um relatório em que renunciava à tentativa de reformar o *Income Tax* no sentido da diferenciação: “[a Comissão] receia tão fortemente os perigos e consequências nefastas que se percebem na tentativa de desestabilizar o actual fundamento do imposto, sem uma ideia clara sobre o modo como deveria ser reconstruído, que não está preparada para fazer quaisquer sugestões de emenda.”

172 SABINE (1966:69).

173 Designados como “*property incomes*” e “*industrial incomes*”.

174 Relatório do *Inland Revenue*, apud ZEMMICK (1985:183).

2.7 Um benefício fiscal à despesa para melhor corresponder à capacidade contributiva

O fracasso das duas tentativas de introduzir discriminação de rendimentos no imposto parece dever-se, além dos problemas de praticabilidade (sobretudo em relação ao modelo de capitalização) a dois tipos de considerações. Por um lado, a discordância sobre a justiça da medida, nomeadamente no que toca ao favorecimento de alguns rendimentos empresariais cujo carácter “precário” é, como já vimos, muito discutível. O facto de os rendimentos que se pretendia favorecer serem também aqueles que eram mais suspeitos de generalizada evasão ao imposto não ajudou certamente a posição dos partidários da discriminação.

Por outro lado, havia claramente o receio que a introdução de princípio formal de diferenciação de rendimentos abrisse a porta a outras diferenciações da taxa legal, tidas como indesejáveis. Alguns autores associam nomeadamente a discriminação positiva de alguns rendimentos à graduação de taxas no sentido da progressividade¹⁷⁵; e a quebra da neutralidade formal do imposto face às várias categorias de rendimento poderia ser o precedente para outras reduções de taxa ou tratamentos especialmente favoráveis de outros rendimentos.

O principal agente da rejeição das propostas de reforma, em nome destas preocupações, foi o Ministro das Finanças, William Gladstone. Gladstone tomou a posição algo cínica de que, como o *Income Tax* era um imposto temporário que deveria ser revogado logo que possível, não havia necessidade de excessiva preocupação com reformas estruturais do imposto.¹⁷⁶ Mas não deixou de alertar para os riscos de abrir um precedente de tratamento mais favorável de algumas classes sociais, que poderia levar à destruição da base do imposto, e para a tentação que representa para o legislador a alteração da lei fiscal no sentido de ir criando regimes

175 É o caso, por exemplo, de Charles BABBAGE (1851) e John COODE (1853).

176 ZEMMICK (1985:177). Gladstone tomou esta posição em 1853, ao mesmo tempo que pedia a prorrogação do imposto por 7 anos. Por ironia do destino, ocupava de novo a pasta das Finanças em 1860, quando os 7 anos de esgotavam, e manteve ambas as posições – que continuava a ser impossível dispensar o imposto e que ele continuava a ser temporário e, portanto, a dispensar reformas de fundo.

mais favoráveis para uns e para outros. Referindo-se à proposta de Hubbard, diz Gladstone:

“vai primeiro a um e diz-lhe, «a ti deduzo-te tanto»; a seguir vai a outro e diz o mesmo, e ao último faz um enorme abatimento. Estar todo o dia a fazer deduções seria um processo muito agradável – dar alívio a todos (...) mas quem pagará todas estas deduções? (...) a dedução feita a um homem é a tributação de outro.”¹⁷⁷

A preocupação de Gladstone é também fundada no receio de que a introdução de diferenciação formal servisse de precedente a mais diferenciações, transformando a discussão da política fiscal numa luta de uma classe contra outras. Resistiu assim a qualquer disposição que alterasse a taxa única do imposto como o princípio universalmente aplicável. A mesma atitude está na base da rejeição das taxas graduadas (progressivas), da aplicação de taxas mais favoráveis a determinadas regiões, ou à prossecução de finalidades extrafiscais. O princípio, atribuído a Gladstone, de *taxation for revenue only*, é simultaneamente um princípio de neutralidade económica, uma preocupação de equilíbrio político e social.

Não deixa por isso de ser irónica a forma que Gladstone acabou por encontrar para placar os defensores da diferenciação que, como vimos, pensava estarem em maioria, e para incorporar no *Income Tax* a ideia de John Stuart Mill de que os rendimentos do trabalho, pela sua natureza temporária, implicam uma poupança adicional. No discurso de apresentação do Orçamento, em 1853 (discurso famoso também pela sua duração de cerca de 5 horas) Gladstone propõe, não a consideração dessa poupança em geral, mas a consideração de uma forma particular de poupança, através da dedução à matéria colectável dos montantes dos prémios de seguros de vida.

Vale a pena transcrever a parte relevante desse discurso:¹⁷⁸

“Há um sentimento geral de que um homem deveria ter a oportunidade de investir a poupança que possa fazer do seu rendimento sem ser tributado sobre ela em imposto de rendimento. Pensamos que não é possível fazer normas desse género aplicáveis à poupança só por si. Tudo o que podemos dizer é: «Se escolher investir as suas poupanças na forma

177 Intervenção na Câmara dos Comuns de 19 de Fevereiro de 1861, Hansard HC Deb. 19 Fev.1861 vol 161 cc640.

178 Recolhido na compilação organizada por Arthur BASSETT (1911).

de uma anuidade diferida ou um seguro de vida, o prémio que pagar da referida anuidade ou seguro de vida, até um sétimo do seu rendimento, não será tributado no imposto de rendimento, antes será deduzido do seu imposto de rendimento antes de ser cobrado» Não quero dizer que devêssemos parar neste ponto se fosse possível fazer mais. Ao mesmo tempo, este plano tem consideráveis vantagens. (...) Não estabelece distinções invejosas entre uma classe e outra. Está aberta a todos os que escolham beneficiar dela; mas estando aberta a todos, sabemos que na prática as classes que têm o hábito de segurar as suas vidas são precisamente aquelas classes que é vosso objectivo aliviar com a reconstrução do imposto, nomeadamente as classes de profissionais liberais e pessoas que estão dependentes dos seus próprios esforços.”

Aqui está, portanto, tanto quanto conseguimos identificar, o primeiro regime legal que consagra uma redução da taxa de tributação em imposto de rendimento (neste caso por abatimento à matéria colectável) determinada por uma específica despesa do contribuinte, criando uma forma de aplicação da poupança num veículo fiscalmente privilegiado. Um benefício fiscal, portanto, proposto por uma pessoa improvável, a figura que quase simboliza a ideia de finanças e fiscalidade neutral.¹⁷⁹

Ao contrário da diferenciação de rendimentos, não havia uma corrente de opinião prévia a favor desta medida, a que se chamou “*premium relief*”, nem sequer por parte da indústria seguradora, que certamente tinha a beneficiar com a criação de um mecanismo fiscalmente favorecido para a poupança – e essa indústria, à qual estavam ligados muitos dos contabilistas ouvidos, tinha tido ampla oportunidade de fazer essa sugestão na comissão parlamentar de 1851-3.¹⁸⁰ O *premium relief* foi assim uma manobra de tática política, uma forma de acomodar a questão da necessidade de poupança adicional por parte dos titulares de rendimentos temporários sem conceder no princípio da discriminação de rendimentos.¹⁸¹

A argumentação de John Stuart Mill, e outros autores na mesma linha, levaria, ou a isentar de tributação a poupança, ou a reduzir a taxa de tributação (ou, o que é o mesmo, fazer um abatimento à matéria colectável) para os rendimentos que, pela sua

179 SCHUMPETER (1954:736).

180 Pelo contrário, na comissão parlamentar de 1861, um dos representantes da indústria seguradora fez a observação, muito pertinente, de que o seguro de vida não cobria (à época) todos os riscos que a poupança do trabalhador deve cobrir, pois é pago em caso de morte do beneficiário, e assegura assim os rendimentos da família que lhe sobrevive, mas não assegura a velhice do próprio (citado em ZEMMICK 1985:184).

181 Neste sentido, ZEMMICK (1985:174-7).

natureza, “obrigam” o seu titular a uma poupança adicional. É um raciocínio que assenta totalmente na busca da melhor aplicação do princípio da capacidade contributiva e, sobretudo na segunda vertente, procura assegurar mais perfeitamente a igualdade horizontal: tributar à mesma taxa rendimentos temporários e permanentes que asseguram a mesma capacidade contributiva, e portanto tributar os primeiros líquidos da poupança adicional, para tornar a tributação idêntica à daqueles rendimentos que, sendo permanentes e certos, não obrigam à mesma poupança.

Gladstone não aceita o princípio da não tributação da poupança nem a proposta de isentar de tributação uma poupança presumível – mas propõe uma solução que, sendo formalmente neutra (no sentido em que está acessível a todos os contribuintes) visa beneficiar sobretudo os titulares de rendimentos temporários (“classes de profissionais liberais e pessoas que estão dependentes dos seus próprios esforços”). Se a medida não favorece explicitamente uma classe de contribuintes, em contrapartida não é neutra em relação à forma de poupança que é fiscalmente favorecida e incentivada, já que apenas é permitida a dedução de uma forma específica de poupança, o seguro de vida.

Não cremos que Gladstone tivesse representado a ideia de que a medida era um incentivo fiscal à adopção de um comportamento – o seu raciocínio parece desenvolver-se em termos de reconhecimento de uma diminuição à capacidade contributiva. Mas o efeito de incentivo está sempre presente quando se liga a uma actuação do contribuinte uma redução de imposto. A vantagem fiscal passa a ser somada à rendibilidade própria da aplicação de capital e esta ganha uma vantagem sobre todas as outras.

Apesar de introduzida com restrições, o seu crescimento posterior segue o padrão típico dos benefícios fiscais. Como escreve ZEMMICK (1985:168) “este expediente de curto prazo ganhou vida própria e teve um impacto muito diferente do previsto por Gladstone (...) determinando em grande medida a forma como as poupanças são feitas”. Dando prova da grande capacidade de sobrevivência que têm os benefícios fiscais uma vez aprovados, o *premium relief* permaneceu no imposto de rendimento inglês quando, em 1907, foi introduzida a diferenciação de

rendimentos¹⁸² cuja ausência fora a causa da sua introdução,¹⁸³ e permanece como uma despesa comumente dedutível nos impostos de rendimento modernos, nomeadamente no nosso IRS.

2.8. Síntese

2.8.1. A introdução de um imposto de rendimento na Grã Bretanha, na viragem do século XVIII para o XIX, não correspondeu a nenhuma corrente teórica de opinião, política ou científica, que o suportasse, mas a uma situação de extrema emergência nacional provocada pela guerra. Só esta permitiu que as resistências à tributação directa fossem quebradas, e ainda assim sempre mantendo a ideia de que era um imposto provisório.

A experiência da sua aplicação foi contudo fecunda. O imposto de rendimento permitia atingir o juro do capital e os rendimentos empresariais e de profissões liberais, cada vez mais importantes, e que escapavam à tradicional tributação directa assente na propriedade fundiária – a necessidade criou a determinação política de tributar esses rendimentos e a evolução das práticas administrativas criou a possibilidade prática de o fazer. Como escreve Peter HARRIS (2006:487-9), todas as manifestações de riqueza abrangidas pelo *Income Tax* já tinham sido alvo de tentativas de tributação no século anterior, embora não em conjunto. Os maiores êxitos do *Income Tax* estão assim na frente administrativa e na determinação política – essa vontade política permitiu que fosse “dado tempo à administração para de adaptar ao sistema e fazê-lo funcionar”.¹⁸⁴

182 A diferenciação de rendimentos, introduzida em 1907, reduziu a taxa de imposto aplicável a rendimento classificado como “earned income” - rendimento do trabalho dependente ou independente e ainda rendimento empresarial que dependa fundamentalmente da actividade do próprio contribuinte. Para evitar que a redução de rendimento abrangesse grandes empresários, foi introduzido um limite de rendimento total do contribuinte acima do qual não existia redução de taxa (cfr. SELIGMAN, 1911:202ss e SABINE, 1966, 144-5).

183 ZEMMICK (1985:184).

184 HARRIS (2006:489). A experiência dos impostos directos anteriores foi contudo decisiva para que existisse uma administração fiscal em condições de cobrar o imposto. Essa administração foi

A experiência de aplicação do imposto até 1816 provou a sua a praticabilidade, e foi a aplicação do imposto que criou uma opinião que o sustentasse, não a opinião prévia que possibilitou o imposto. Ainda assim, na primeira metade do século XIX, continua a não haver uma opinião consensual entre os economistas da tradição clássica sobre a sua desejabilidade. De entre os que tomámos como mais representativos, Ricardo é contra (mas sem propor alternativa), tal como McCulloch, que defende antes a tributação do consumo.

John Stuart Mill é o primeiro grande economista a defender inequivocamente o *Income Tax*. Os seus *Principles* oferecem-nos pela primeira vez o tratamento sistemático de um conjunto de questões que até a hoje caracterizam a tributação pessoal do rendimento – princípio da capacidade contributiva, isenção do mínimo de existência, tributação diferenciada dos rendimentos.

Uma questão relacionada com a administração do imposto é também o principal ponto de crítica ao mesmo. O imposto de rendimento, para funcionar, necessita necessita que à administração fiscal sejam dados significativos poderes para conhecer os assuntos privados dos cidadãos. Tal como hoje acontece, e especialmente nos países de tradição anglo-saxónica, esse é um poder que suscita as maiores resistências. Os “poderes inquisitoriais” da administração fiscal são quase universalmente deplorados, mesmo entre os partidários da tributação directa.

2.8.2. Se a introdução do imposto foi uma questão de emergência e conveniência, já a sua reintrodução corresponde a uma opção política consciente sobre a distribuição da carga tributária. Um sistema de tributação baseado sobretudo na tributação indirecta, como o que existia na Grã-Bretanha à entrada do século XIX, permite às classes dominantes fazer recair sobre a massa da população, com o máximo de “anestesia fiscal”, o essencial da carga tributária.

A experiência de um imposto que deslocava parte do peso da tributação para os

construída para a cobrança da *Land Tax*, porque, como comenta B. SABINE (1966:17) “tinha ficado claro que nenhum tipo de tributação directa poderia resultar apenas com interesses amadores e uma organização intrinsecamente amadora”.

mais ricos (tanto juridicamente como, com toda a probabilidade, na sua incidência efectiva) permitiu que à consciência da regressividade da tributação indirecta se juntasse uma alternativa praticável. A evolução política do século XIX – desde logo a integração formal de cada vez mais cidadãos no processo político, com o alargamento dos direitos de sufrágio – tornou possível e depois praticamente inevitável que o imposto de rendimento, incidindo quase exclusivamente sobre a minoria de maiores rendimentos, se tornasse parte indispensável do sistema fiscal.

A reintrodução do *Income Tax* em 1842 tem como uma das justificações, precisamente, permitir esse tipo de reforma fiscal. Nas duas décadas seguintes a receita da tributação directa permitiu tanto a redução da tributação indirecta como a realização de um programa livre-cambista de eliminação de direitos aduaneiros. Esta reforma, através da qual a importância dos impostos indirectos desce ao longo do século XIX, ao contrário do que acontece na generalidade dos países da Europa corresponde a uma recomposição social da distribuição da carga tributária.¹⁸⁵ Em primeiro lugar, tal corresponde a uma questão de igualdade vertical – diminuir a regressividade da tributação – mas também ao triunfo dos interesses das classes mercantis e industriais que viam – na sequência da análise Ricardiana – os direitos alfandegários, e nomeadamente as *Corn Laws*, como um peso nos seus lucros em favor dos proprietários fundiários.

Esta recomposição da incidência da tributação permite a conclusão do historiador Martin DAUNTON (2010:30-1):

“a questão enfrentada pelos políticos após as guerras napoleónicas era como restabelecer a confiança no Estado e no sistema fiscal (...) o processo foi notavelmente bem sucedido, de modo que na segunda metade do século XIX o Estado Britânico e os impostos que o suportavam eram geralmente considerados neutrais entre classes e interesses”.

O imposto de rendimento desta época não é um imposto de massas, e a tributação directa ignora geralmente os salários do trabalho não qualificado, correspondentes à grande maioria da população. Tal facto tem que ser compreendido,

185 Note-se que apesar destas reformas a receita da tributação aduaneira e do consumo continuou a representar mais de metade da receitas fiscal total ao longo do século XIX e que a tributação directa do rendimento apenas a ultrapassou em importância na I Guerra Mundial (cfr. GROENEWEGEN 2003:I:254).

não só à luz do baixo valor desse salário quando comparado com o nível (mesmo o nível físico) de subsistência, como no contexto da distribuição do rendimento desta Grã-Bretanha da qual Dickens deu o mais impressionante retrato. A desigualdade na distribuição dos rendimentos e da riqueza está situada, no século XIX, em níveis que nunca mais foram atingidos, e começa a declinar só no século XX, até à década de 70 desse século.¹⁸⁶ Os estudos existentes (que devem ser encarados com a precaução que a inexistência de dados estatísticos totalmente fiáveis aconselha) apontam para que o quintil superior dos agregados familiares concentrava, durante o século XIX, entre 55% e 60% do rendimento antes de impostos; e que os 5% mais ricos detinham cerca de 85% da riqueza líquida – valores que comparam com os mínimos de 39% e 36%, respectivamente, atingidos nos anos de 1970.¹⁸⁷

Há assim uma aparente maioria sobre a desejabilidade da tributação directa do rendimento em termos de igualdade vertical; o dissenso ocorre sobretudo na controvérsia sobre maior progressividade através de taxas graduadas, resolvido com a rejeição destas e uma tributação “degressiva”, ou seja, combinando tributação proporcional com uma isenção para contribuintes de menores rendimentos. A igualdade horizontal é, pelo contrário, consensualmente vista como não realizada – seja em razão da evasão fiscal dos titulares de rendimentos empresariais e profissionais, seja pela ideia de que os rendimentos temporários (entre os quais estão precisamente aqueles a que é atribuída maior facilidade de evasão) deveriam ser objecto de uma discriminação positiva. Esta noção de que a igualdade horizontal está imperfeitamente realizada abre a oportunidade para a criação de regimes que criam formalmente desigualdades entre os contribuintes, com a justificação de que reequilibram essa desigualdade.

186 A hipótese formulada por Simon KUZNETS (1955), depois formalizada na famosa “Curva de Kuznets”, segundo a qual haveria uma tendência para que os processos de industrialização determinassem uma evolução em “U” invertido da desigualdade de rendimentos (primeiro um crescimento da desigualdade, e depois um decréscimo) é claramente verificada empiricamente no que toca à redução das desigualdades na generalidade dos países industrializados no século XX. A hipótese de um crescimento das desigualdades na primeira fase da industrialização adequa-se menos aos dados existentes, mas LINDERT (2000) sustenta que é provável que tenha havido um crescimento das desigualdades na Grã-Bretanha entre a segunda metade do século XVIII e a primeira década do século XIX, o que colocaria a criação do *Income Tax* no ponto de maior desigualdade de rendimentos do país desde pelo menos o século XVII.

187 Dados de LINDERT, 2000, recolhendo vários estudos anteriores. Cfr. ainda Piketty (2013).

2.8.3. No pensamento do século XVII observámos que o princípio dominante relativamente à distribuição da carga tributária era um híbrido dos princípios do benefício e da capacidade contributiva, que no seu funcionamento prático é indistinguível do princípio da capacidade contributiva porque se admite que essa capacidade de pagar varia no mesmo sentido do benefício. No século XIX dá-se a separação de águas, em virtude de, por um lado, autores como John Stuart Mill conceberem que o princípio do benefício funciona no sentido inverso ao princípio da capacidade de pagar, porque os pobres beneficiam mais da actuação do Estado; e, por outro, de o princípio do benefício surgir como fundamento para oposição a características que o imposto de rendimento poderia ter – como a progressividade, a isenção do mínimo de existência ou a discriminação de rendimentos.

Na posição de Mill, o princípio da capacidade contributiva – interpretado como igualdade de sacrifícios – não justifica, é certo, uma tributação progressiva. Mas é, em contrapartida, o fundamento para que se sustente que o rendimento global não é o melhor indicador para a distribuição do imposto. As diferenciações que Mill procura introduzir no *Income Tax* não são desvios ao princípio de tributação igual em função da capacidade contributiva, mas a afirmação de que o rendimento exprime deficientemente essa capacidade contributiva, e que uma tributação em função da capacidade contributiva deve prevalecer: só o rendimento que excede o mínimo de existência pode ser sacrificado para pagar o imposto, e portanto aos contribuintes deve ser retirado uma proporção idêntica desse rendimento adicional; os rendimentos temporários ou precários não conferem a mesma capacidade contributiva dos rendimentos patrimoniais, e portanto devem ser tributados mais levemente, por forma a que essa menor taxa efectiva reflecta a poupança adicional necessária que se presume estar implícita nesse rendimento.

Os defensores do princípio do benefício, por seu turno, rejeitam a progressividade com dois fundamentos: por ser expressão de um objectivo ilegítimo do imposto – o objectivo de alterar a distribuição de rendimentos; e porque a variação do encargo fiscal não tem correspondência em alteração do benefício

recebido e portanto significa, nas palavras de Sargant (1862:352) “a subtracção aos ricos de um pagamento por aquilo que não receberam”.

Rejeitados são também os desvios ao princípio de que a rendimento global idêntico se segue imposto idêntico, precisamente porque esses desvios assentam na ideia de que a rendimento pode corresponder diferente capacidade contributiva, e essa diferença é tida como irrelevante.

Chegamos assim ao resultado paradoxal de que os primeiros desvios à igualdade horizontal, na taxa efectiva de tributação, em virtude de despesas do contribuinte não encontram a sua justificação em finalidades extra-fiscais, que estão aliás pouco presentes no horizonte teórico da época. Encontram a sua justificação precisamente numa mais perfeita adequação à igualdade horizontal, numa mais correcta aplicação do princípio da capacidade contributiva. O princípio do benefício, pelo contrário, não só não é incompatível com a ideia de tributação proporcional do rendimento como, não reconhecendo um papel à capacidade contributiva, também não oferece um fundamento para esses desvios.

Verificamos também que princípio do benefício e princípio da capacidade contributiva são compatíveis com a tributação do rendimento. E podemos acrescentar que, embora a autonomização do princípio do benefício tenha tido como objectivo, neste período, a limitação da tributação progressiva, a progressividade é totalmente compatível com o princípio do benefício, supondo uma elasticidade-rendimento dos bens públicos positiva e maior que um,¹⁸⁸ o que não é mais do que a tradução moderna da velha ideia de Rousseau de que os ricos beneficiam mais do que proporcionalmente da protecção da sua riqueza pelo Estado.

188 *Rectius*, o princípio do benefício traduz-se em tributação progressiva se elasticidade rendimento da procura de bens públicos for superior à elasticidade-preço da procura dos mesmos. A afirmação de que a elasticidade rendimento dessa procura é positiva (ou seja, que a procura de bens públicos aumenta com o rendimento) assume que os bens públicos não são bens de qualidade inferior e que a utilidade marginal do rendimento é decrescente. A elasticidade rendimento (E_y) dá-nos assim a relação entre a variação do rendimento e a variação no mesmo sentido da procura de bens públicos. A elasticidade-preço (E_p) dá-nos por sua vez a relação entre a variação do preço dos bens públicos a variação em sentido inverso da procura (o “preço”, numa tributação pelo princípio do benefício, aumenta com a procura do bem). Se o efeito do aumento de rendimento em aumento da procura for preponderante em relação ao efeito da subida do imposto em diminuição da quantidade procurada, ou seja, se $E_y > |E_p|$, o princípio do benefício traduz-se em tributação progressiva (cfr. P. e R. MUSGRAVE, 1989:220). Seligman (1908:110ss) refere diversos autores (anteriores ao Século XX) que defendem uma tributação progressiva numa perspectiva de princípio do benefício.

O que o Princípio do Benefício já não cobre são as alterações da taxa efectiva de tributação motivadas por considerações relativas à capacidade de pagar, nomeadamente a isenção do mínimo de existência, a discriminação dos rendimentos; e os regimes especiais que têm em conta uma despesa mas verdadeiramente se baseiam em diminuição da capacidade contributiva.

É a consideração da capacidade contributiva, aliada à percepção de deficiente realização da igualdade horizontal no seio do imposto, que justifica um regime como o *premium relief*. A criação de benefícios fiscais que têm como fundamento a melhor realização da igualdade horizontal e do princípio da capacidade contributiva corresponde a um padrão que, como verificaremos, terá continuidade no século seguinte.

Capítulo 3

Rendimento e despesa fiscal no *Federal Income Tax*

*Nobody has any respect
Anyway they already expect
You to all give a check
To tax-deductible charity organizations
Bob Dylan, Ballad of a Thin Man*

A criação nos EUA de um imposto federal¹ sobre o rendimento das pessoas singulares é um processo que apresenta um curioso paralelismo com o seu congénere britânico. Introduzido como medida financeira de emergência na Guerra de Secessão, foi igualmente revogado alguns anos após o fim da guerra e igualmente reintroduzido mais tarde (em 1894) essencialmente por preocupações de distribuição da carga fiscal. Este imposto seria declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal por falta de um mandato constitucional para a tributação directa do rendimento a nível federal. Foi assim necessária a aprovação da XVI Emenda à Constituição Americana para dar ao Congresso o poder de aprovar, novamente, um imposto de rendimento em 1913.²

1 A criação do imposto federal é antecedida pela criação, a partir de 1840 e em vários dos estados, de impostos sobre o rendimento. Em 1862, 5 estados tinham já o seu próprio imposto de rendimento (STANLEY 1993:38).

2 O processo de criação e o desenvolvimento da tributação pessoal do rendimento nos Estados Unidos é objecto de um conjunto vastíssimo de estudos monográficos cuja enumeração exaustiva seria impossível. Entre os mais recentes, com relevância para o objecto da nossa investigação, destacamos: John F. WITTE (1985), Robert STANLEY (1993), Elliot BROWNLEE (2004), Eugene STEUERLE (2004, apenas relativamente ao período posterior à II Guerra Mundial) e Ajay K. MEHROTRA (2013), nos quais essencialmente colhemos os elementos “factuais” usados no presente capítulo. Os dados relativos às taxas de imposto, contribuintes abrangidos e limites de isenção foram ainda colhidos em estudos publicados pelo programa SOI (*Statistics of Income*) do *Internal Revenue Service*, designadamente WILSON (2002) e HOLLENBECK e Kahr (2008). Edwin SELIGMAN (1911:367-630) oferece uma importante

Na segunda metade do Século XIX, as receitas fiscais dos estados provinham essencialmente da tributação do património imobiliário, enquanto as receitas federais assentavam essencialmente em impostos especiais de consumo que incidiam sobre alguns bens de uso corrente (como tabaco e bebidas alcoólicas) e em impostos alfandegários. A pauta aduaneira norte-americana tributava uma vasta gama de produtos e, além do seu efeito financeiro, o benefício a sectores económicos específicos tornava a questão da *Tariff* um elemento essencial da barganha política no Congresso. O resultado era uma sistema fiscal que, no geral, era percebido como sendo suportado essencialmente por consumidores e proprietários rurais, dada a regressividade da tributação aduaneira e do consumo e o facto de os produtos protegidos pelos direitos alfandegários serem sobretudo produtos industriais.³

O *Federal Income Tax* introduziu, ao nível federal, uma receita de tributação directa que em menos de uma década se tornou a principal fonte das receitas, substituindo, nesse papel, a tributação indirecta.

Na literatura americana, esta aparente transferência da incidência fiscal para a minoria mais rica da população, por via do imposto de rendimento, é vista

visão contemporânea do processo anterior à aprovação da XVI emenda. Para uma visão comparatística centrada na ligação entre o processo político e as características do sistema fiscal, veja-se Sven STEINMO (1993). HIGGENS-EVENSON (2003) oferece a contextualização das vicissitudes do imposto de rendimento no quadro das Finanças Públicas americanas, federais e estaduais, até ao início da Grande Depressão. A obra fundamental sobre o desenvolvimento da despesa fiscal no seio da tributação do rendimento é a de Christopher HOWARD (1997).

3 A opinião comum da época de que a pauta aduaneira era regressiva e suportada essencialmente pelos consumidores era também sustentada por estudos como o relatório do *Special Commissioner of the Revenue*, David Wells, em 1869 (cfr. HIGGENS-EVENSON, 2003:17-18). Mark ALDRICH (2103) oferece uma visão panorâmica, através das publicações jornalísticas da época, da ligação que era estabelecida entre a pauta aduaneira e o aumento dos preços dos bens de consumo no período da viragem do século. A literatura económica coeva tinha contudo menos certezas sobre essa incidência, dados os efeitos complexos que a tributação dos bens intermédios tem na distribuição de rendimentos. Para uma avaliação da época veja-se, por todos, SELIGMAN, 1902:300ss. Em contrapartida, em termos de efeitos sectoriais e geográficos, era claro que a estrutura da tributação aduaneira favorecia os interesses industriais dos estados do nordeste (neste sentido MEHROTRA, 2013:41ss). ADAMS (1998:77-112) vai ao ponto de apontar o conflito em torno da pauta aduaneira como a questão fundamental que opunha os estados do Norte e Sul antes da Guerra Civil. A moderna literatura económica (v.g. Douglas IRWIN, 2007) verifica que o efeito suportado pelos consumidores existe, mas em termos modestos; e confirma sobretudo a importante transferência de recursos entre sectores, em prejuízo dos sectores agrícolas exportadores do Sul e *Midwest* e em benefício do sector industrial do Nordeste, ou seja, o sector urbano abastado que escapa ao peso da tributação indirecta. Segundo BROWNLEE (2000:35-6) a tributação do património ao nível estadual reforçava estes padrões, por ser uma tributação fundamentalmente imobiliária - os investidores nas empresas industriais podiam facilmente subtrair à tributação os rendimentos das suas acções e obrigações.

alternativamente como o produto de correntes a que poderíamos chamar de “esquerda”, designadas como “*liberals*”, “*populists*” ou “*progressives*”, ou como uma concessão simbólica dos interesses dominantes.

Para a primeira corrente, o imposto de rendimento é parte de uma transformação política e social dos Estados Unidos: tanto o triunfo de um movimento de ideias igualitárias e democráticas, que no caso registaram um progresso no sentido de uma distribuição mais igualitária da carga tributária; como uma vitória dos interesses de agricultores, assalariados e pequenos empresários contra a grande burguesia industrial do nordeste. No plano político, o conflito opôs partidários de tributação directa e progressiva do rendimento e das heranças a defensores da tributação aduaneira e do consumo. O conceito central na defesa da tributação progressiva é o de capacidade de pagar, assente na ideia de os cidadãos, nomeadamente os mais ricos, têm uma responsabilidade para com a comunidade.⁴

A segunda corrente de opinião sustenta que o *Income Tax*, não mudando nada de fundamental, tem a função de servir de “escudo” contra as críticas a um sistema essencialmente regressivo e proteccionista e cumpre uma função simbólica, convencendo os “dissidentes” de que o sistema é, no essencial, justo. Na formulação de Robert STANLEY (1993) o imposto de rendimento foi o produto do “centrismo”, expressão com que designa a ideologia dominante dos legisladores que procuram manter o *status quo* económico e social. A função do imposto de rendimento seria, deste ponto de vista, a “deflação da dissidência de classe face ao programa centrista, através do uso hábil e determinado de retórica poderosa e do apelo simbólico da própria lei”.⁵ Este objectivo de acalmar a opinião pública com o imposto de rendimento pode ser ilustrado com as palavras do congressista Uriel Hall no debate que levou à aprovação da lei em 1894: “Se eu pudesse dar um nome a esta lei,

4 Esta tese tem os seus exemplos mais representativos nas obras de Sidney RATNER, (1942), Elliot BROWNLEE (2000 e 2004) e, mais recentemente Ajay MEHROTRA (2013). BROWNLEE (2000:30) realça a filiação destas ideias “progressistas” em valores republicanos presentes desde a independência; um “republicanismo clássico ou humanismo cívico que enfatiza a responsabilidade comunitária” e que leva a que em diversos períodos, sobretudo em situações de grande emergência nacional, “os americanos tenham tido uma elevada tributação dos ricos apesar do valor social que atribuem à acumulação de capital privado, e apesar da sua relutância em erguer barreiras governamentais à busca individual da felicidade”.

5 STANLEY (1993:17).

chamar-lhe-ia medida para matar a anarquia e controlar os socialistas”.⁶

As duas teses convergem num ponto essencial: tal como na Grã-Bretanha de meados do Século XIX, as preocupações que estão na base da introdução do *Federal Income Tax* são preocupações de igualdade vertical. Num sistema em que o essencial da tributação resulta de impostos alfandegários ou de impostos sobre o consumo, o imposto de rendimento desloca o peso da tributação (efectiva ou simbolicamente, consoante as interpretações) para uma minoria possidente, contrariando o efeito, percebido como regressivo, da tributação indirecta. Na questão dos direitos aduaneiros, os interesses industriais ocupam nos EUA o lugar dos *landowners* britânicos, dada o diferente âmbito do protecçãoismo nos dois países.

Essas características de imposto progressivo sobre uma minoria rica são, aliás, ainda mais notórias nos Estados Unidos do que na Grã Bretanha: o imposto surge desde o início com taxas graduadas, e o limiar de isenção de tributação significa que a percentagem da população abrangida pelo imposto é bastante reduzida. Ao contrário do que acontece no imposto britânico, esse limiar de isenção não pode ser associado à ideia de isenção do mínimo de existência e é claramente um instrumento de progressividade.

A ideia de imposto de rendimento enfrentava nos EUA a concorrência de uma outra proposta fiscal, apresentada no livro de economia mais vendido e lido do Século XIX: *Progress and Poverty*, de Henry George, publicado em 1879. Desta obra surgiu o movimento em defesa de um imposto único sobre a renda da terra (*single tax*). George parte da proposição Ricardiana de que a renda tende a ocupar uma proporção cada vez maior do rendimento em virtude do crescimento populacional, à qual acrescenta a tese, mal demonstrada, de que há relação estável entre os montantes de salários e lucros. Daqui conclui que a causa da pobreza é esse aumento da renda. Henry George sustenta que “não é necessário confiscar a terra, apenas é necessário confiscar a renda”,⁷ propondo a sua tributação directa num montante que absorva a totalidade do seu valor com exclusão do necessário para a remuneração dos melhoramentos.⁸

6 Citado em STANLEY (1993:117).

7 GEORGE (1879:VIII.II.12).

8 Para uma apreciação da proposta fiscal de Henry George veja-se BLAUG (2000) e PULLEN (2004).

A ideia de um imposto único nestes moldes, que em teoria serve os mesmos objectivos de redistribuição da carga tributária que o imposto de rendimento, recolhe algum apoio político sobretudo no período subsequente à declaração de inconstitucionalidade do *Federal Income Tax*, apoio que é o suficiente para atrair a crítica dos economistas partidários deste último, como Seligman.⁹ Nunca chega contudo a ganhar tracção política suficiente. A revivescência das propostas de Henri George neste período pode mesmo ter ajudado o processo de instituição do imposto de rendimento, ao engrossar o coro que reivindicava uma reforma fiscal profunda – e talvez convencendo os proprietários imobiliários mais abastados de que um imposto de rendimento era, do seu ponto de vista, preferível.¹⁰

Na nossa abordagem do *Federal Income Tax* interessam-nos os seguintes aspectos, aos quais dedicaremos as secções seguintes do presente capítulo: em primeiro lugar, a sustentação teórica que rodeou a criação do imposto e a realidade das primeiras décadas da sua evolução, que no nosso entendimento são um caso exemplar para explicação do surgimento de benefícios fiscais – a tributação do rendimento norte-americana é geralmente considerada não só a mais complexa mas aquela nas qual mais abundam os regimes especiais de desagravamento fiscal. Em segundo lugar, o percurso teórico que vai de Henri Simons a Stanley Surrey, com a elaboração dos conceitos de rendimento-acrécimo e de despesa fiscal, que são também instrumentos destinados a contrariar essa profusão de regimes de tributação especialmente favoráveis. Finalmente, as reformas fiscais dos anos 80 como caso exemplar de movimento reformista determinado pelo objectivo de alargamento da base e eliminação de benefícios fiscais.

Na avaliação do primeiro destes autores a proposta teve suficiente impacto para condicionar o desenvolvimento da teoria marginalista de produtividade marginal dos factores, cuja construção de não separar terra e capital teria sido elaborada precisamente como refutação das teses de George. BLAUG (*ibidem*) e SCHUMPETER, (1954:832) referem que o que principalmente determinou o fracasso da teoria foi o falhanço da sua previsão empírica de que as rendas tenderiam a aumentar em proporção do rendimento nacional (ou seja, a previsão Ricardiana), facto cuja não verificação impede que o imposto sobre a renda substitua todos os outros.

9 MEHROTRA (2013:147-8).

10 Neste sentido, MEHROTRA, 2013:250 e BRWONLEE, 2000:40. Embora nunca tenha tido a mesma dimensão nacional que o movimento a favor do imposto de rendimento, a proposta de George esteve na origem de significativa agitação política em alguns estados, nomeadamente na Califórnia, onde foi sujeita a referendo (e rejeitada) sete vezes no início do século XX (cfr. STOCKWELL, 2003).

3.1. A criação do *Federal Income Tax*

A primeira versão do imposto de rendimento foi introduzida em 1862, na sequência dos reveses iniciais da Guerra Civil, num pacote legislativo que incluiu também aumentos da tributação aduaneira, do consumo e da terra. Em causa estava a necessidade de dar segurança aos investidores privados sobre a capacidade de o Estado cobrar as receitas necessárias ao pagamento da dívida, a qual representou, no período da guerra, a maior parte da receita. Era um imposto em grande medida decalcado do modelo britânico, isentando-se os contribuintes com rendimentos abaixo de um valor mínimo, mas com taxas graduadas de 3% e 5%.¹¹ A este imposto dito de “pessoal” somavam-se tributações autónomas de rendimento, abrangendo juros, dividendos e salários dos funcionários públicos. Ao longo deste primeiro período de vigência, representou cerca de 10% da receita fiscal total.

O imposto de 1862 fora criado pela pressão da necessidade de receita e sem que houvesse opinião social ou política significativa que o reivindicasse,¹² e a situação de prosperidade e *superavit* orçamental permitiram em 1872 que o imposto fosse revogado, ao mesmo tempo que uma revisão “livre-cambista” da pauta aduaneira acomodava os interesses potencialmente contrários a essa revogação.¹³

A situação era diferente quando o “Pânico de 1893” e a recessão subsequente

11 O limiar de isenção, fixado em \$800, correspondia aproximadamente ao que hoje se estima ser o rendimento médio da época (BROWNLEE, 2000:34). Tanto o limiar de isenção como a taxa sofreram variações durante o período de vigência do imposto, com a introdução de uma taxa máxima mais elevada, de 10%. As estimativas que encontramos relativamente ao máximo de população abrangida variam entre 1,3% da população total (STANLEY, 1993:40-1) e cerca de 10% das famílias (BROWNLEE, 2000:34). A divergência resulta em parte, como refere o segundo dos autores, da base comparação (na maior parte das famílias haverá apenas um contribuinte de imposto mas comparar o número de contribuintes com o total da população subestima o número de agregados familiares atingidos).

12 BROWNLEE (2000:37). Mesmo as taxas graduadas do imposto não teriam resultado de preocupações no sentido da redução de desigualdades (ao contrário do que aconteceria posteriormente) mas antes da necessidade de maximizar a receita – ou seja, da dificuldade política de aplicar as taxas mais elevadas a rendimentos mais baixos (WITTE, 1985:69).

13 STANLEY (1993:53-6).

trouxeram novamente à tona as dificuldades financeiras do governo federal.¹⁴ Nesta época, existe já um movimento político significativo que, encarando a concentração de riqueza no Nordeste como resultando de “poder de monopólio e vantagens injustificadas”, apoia um imposto de rendimento progressivo, mais por uma “busca de justiça social numa nação industrializada do que pela procura de uma fonte de receita”.¹⁵

A atitude dos responsáveis políticos perante ideia de um imposto de rendimento é então sobretudo uma resposta a essa pressão popular.¹⁶ Um economista da época, Charles F. DUNBAR (1894:26), refere que se poderia atribuir a receptividade do Congresso “à presença de uma ideia indefinida de que as pessoas estão à beira de exigir uma actuação drástica para exaurir as classes abastadas”.

Em 1894, o imposto de rendimento é incluído no *Wilson-Gorman Tariff Act*, lei cujo objecto central é a revisão da pauta aduaneira no sentido da redução dos direitos alfandegários (é esta a questão que tem o papel central na discussão política e junto da opinião pública).¹⁷ O imposto de rendimento, cuja receita compensaria a perda dos impostos alfandegários, é introduzido com a função de reequilíbrio da distribuição da carga tributária e é explicitamente dirigido a aumentar a carga fiscal sobre os mais ricos. Esta natureza de “imposto de classe” é simultaneamente uma característica assumida pelos seus defensores e um ponto de ataque para os críticos no Congresso, alguns dos quais lamentavam que se estivesse a seguir um caminho que levava ao “socialismo”.¹⁸

A nova vigência do imposto foi de curtíssima duração, já que no ano seguinte o

14 Os défices orçamentais da década de 90 do século XIX eram uma situação anómala para os Estados Unidos, cujos orçamentos se caracterizavam por situações de equilíbrio ou *superavit*, tendo a tributação indirecta e aduaneira permitido até aí pagar confortavelmente a dívida emergente da Guerra da Secessão e financiar o aumento da dimensão do governo federal resultante desse conflito. Cfr. WEBBER e Wildavsky (1986:383ss).

15 BRONWLEE (2000:36).

16 BRONWLEE (2000:37). No mesmo sentido, STANLEY (1993:111ss).

17 STANLEY (1993:119).

18 Cfr. WITTE (1985: 71-3). Destacando que a baixa taxa de imposto seria contudo manifestamente insuficiente para provocar quaisquer alterações na estrutura social, STANLEY (1993: 100ss) frisa que o objectivo da medida é, pelo contrário, reforçar o *status quo* e acalmar a parte da opinião pública que, no contexto da crise, mais sentiria a injustiça tributária.

Supremo Tribunal declarou o imposto inconstitucional no caso *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* Esta decisão, tradicionalmente vista como o triunfo de uma reacção conservadora e dos interesses das classes privilegiadas, não se fundou contudo nas questões substantivas do imposto, nomeadamente sua progressividade e elevado limiar de isenção.¹⁹ O fundamento da decisão foi que a tributação dos rendimentos patrimoniais violava a regra constitucional de que o encargo da tributação directa deve ser distribuído pelos estados em função da sua população (*apportionment*).²⁰

A decisão *Pollock* tornou impossível ao Congresso tributar os frutos da “riqueza acumulada” (ou seja, os rendimentos patrimoniais) sem usar um inconveniente método de *apportionment*, e a tributação apenas de rendimentos não patrimoniais (*earned income*) não cumpria os objectivos simbólicos de redistribuição da carga tributária. O reacender da questão demoraria mais de uma década, e foi novamente em período de recessão (na sequência da crise de 1907) que a questão se volta a colocar.

Entre 1906 e 1908, o imposto de rendimento recolhe o apoio do presidente cessante (Theodore Roosevelt) e a ideia de emenda constitucional nesse sentido está presente nas plataformas eleitorais dos candidatos Republicano e Democrata à

19 O *Attorney General* defendeu essa progressividade em termos que antecipam o discurso moderno sobre a oposição entre a maioria da população e o “1%”: O imposto incidia sobre 2% da população porque esta concentrava 50% do rendimento, e não constituía um ataque a esses 2%, mas apenas uma tentativa dos restantes 98% de travar o ataque desses 2% contra eles (citado na *Gale Virtual Reference Library*. "Income Tax Case, 1895.", <http://go.galegroup.com>). Se maioria dos juizes procurou evitar que a sentença decidisse essa questão substancial, a opinião contra a progressividade estava no entanto presente dentro da maioria que votou favoravelmente o acórdão. Na sua declaração de voto, posteriormente muito citada, o juiz Stephen Field alertava que “o actual assalto ao capital está apenas a começar. Este é apenas o primeiro de outros, maiores e mais abrangentes, até que as nossas disputas políticas se tornem numa guerra dos pobres contra os ricos, uma guerra que crescerá constantemente em intensidade e azedume”. Em causa estavam não só a graduação das taxas mas também o limiar de isenção. Admitir-se a sua fixação em qualquer limiar arbitrário permitiria, segundo o mesmo magistrado, “a uma maioria poder fixar esse limite no nível que lhe permita excluir todos os seus membros.” - *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company*, 157 U.S. 429 (8 de Abril, 1895).

20 Não foi assim posto em causa a admissibilidade constitucional do princípio da tributação progressiva. O tribunal deixou assim espaço a que os estados individualmente pudessem implementar impostos semelhantes, e pouco depois admitiu o princípio da tributação progressiva na tributação das heranças. STANLEY (1993: 136-9) refere que a melhor interpretação será a de que a decisão está em linha com a tendência jurisprudencial da época de contrariar as grandes concentrações de poder, tanto político como económico, neste caso a concentração de poder no Congresso.

eleições presidenciais de 1908.²¹ O imposto de rendimento respondia às pressões para reduzir o défice orçamental federal, resultante tanto da tendência de longo prazo para o crescimento da despesa como da recessão iniciada em 1907. Tal como em 1894, uma recessão colocava a tributação do rendimento na agenda política.

O imposto de rendimento respondia também ao crescente ressentimento do público em relação à concentração da riqueza na oligarquia industrial do nordeste, cujos membros ficaram conhecidos como “*robber barons*”. O elevado limiar de isenção permitia defender o imposto nos mesmos moldes em que hoje se fala de “tributação das grandes fortunas”. No processo de ratificação da emenda constitucional foi frequentemente usada a ideia de que só os ricos pagariam²² e o jovem congressista Cordell Hull²³ contrapunha o *Income Tax* a uma tributação directa que isentava “os Carnegies, os Vanderbilts, os Astors, os Morgans e os Rockefellers, com os seus milhares de milhões” com o *slogan* “tribute-se a riqueza e não a pobreza”.²⁴

Com o apoio da generalidade dos senadores do Partido Democrático e de uma minoria de Republicanos, iniciou-se um processo de revisão da Constituição, que decorreu entre 1909 e 1913 e deu origem à XVI Emenda, permitindo ultrapassar a questão que levava à declaração da inconstitucionalidade da lei de 1894. A aprovação da emenda coincidiu com o início da presidência do democrata Woodrow Wilson, que no seu discurso inaugural pediu ao Congresso que aprovasse rapidamente uma lei de imposto de rendimento.

21 STANLEY (1993:186). O candidato republicano, que venceria as eleições, era William Howard Taft. O candidato democrata, concorrendo para 3ª vez (depois das derrotas de 1896 e 1900) era William Jennings Bryan, o qual, enquanto representante pelo Nebraska, fora o redactor do projecto de lei de imposto de rendimento aprovado em 1894.

22 John D. BUENKER (1981:183).

23 Cordell Hull (1871-1955) é mais conhecido pela História como *Secretary of State* de Franklin Roosevelt entre 1933 e 1944, tendo nessas funções dirigido a redacção da proposta de Carta das Nações Unidas. Em 1909 estava no início da sua carreira na Câmara dos Representantes e foi um dos proponentes da lei do *Federal Income Tax* de 1913. Pertence-lhe também uma presciente advertência sobre o funcionamento da tributação do rendimento: “Um perigo possível da operação permanente e bem sucedida de uma lei de imposto de rendimento, como em todas as leis fiscais, é a disponibilidade dos seus apoiantes para inserirem isenções aqui e ali, e para acrescentarem qualificações liberalmente, assim abrindo muitas portas àqueles que pretendem evadir ou evitar o seu quinhão nos impostos” (citado em STEINMO 1993: 75).

24 Intervenção no Congresso em 1909, *apud* MEHROTRA (2013:265).

O *Revenue Act* de 1913, aprovado a 3 de Outubro,²⁵ mantinha um limiar mínimo de isenção nos \$3.000 (o que corresponde a cerca de \$70.000 a valores de 2014)²⁶ e uma estrutura de taxas progressivas, que se elevava até uma taxa máxima de 7% - taxas moderadas que representavam portanto objectivos redistributivos modestos.²⁷ Era um imposto pago apenas por uma minoria mais rica, não excedendo 2% das famílias.²⁸

Logo de início criou-se também uma importante excepção à tributação do rendimento global - a isenção de tributação dos juros dos títulos de dívida pública estadual e local. Fora o preço a pagar, no processo de ratificação da XVI Emenda, para ultrapassar as reservas que se iam levantando à concorrência que a tributação federal do rendimento poderia fazer à tributação estadual.²⁹ Da mesma forma, a lei incluía já aquele que se tornaria um dos mais importantes benefícios fiscais à despesa do *Federal Income Tax*, a dedução de juros de dívidas - embora à época tal regime se justificasse em termos de tributação do rendimento líquido, já que se tratava essencialmente da dedução de custos da actividade profissional e empresarial.

Para o sucesso desta reforma fiscal contribuiu também um importante impulso da literatura científica, nomeadamente através das obras de Richard T. Ely – que qualificou o imposto de rendimento como o “imposto mais justo jamais criado”³⁰ - Henry Adams e sobretudo Edwin R. A. Seligman.

Estes autores, geralmente tidos como os fundadores da ciência das finanças

25 Lei de 3 de Outubro de 1913, cap. 16 vol. 38 *Statutes at Large* p. 114.

26 Cálculo nosso a partir dos dados de *FRED, Federal Reserve Economic Data, Federal Reserve Bank of St. Louis: “Purchasing Power of the Consumer Dollar”, U.S. Department of Labor: Bureau of Labor Statistics*, obtido em <http://research.stlouisfed.org/fred2/series/CUUR0000SA0R> a 9/06/2014. O limiar mínimo de isenção era acrescido de \$1.000 para contribuintes casados, pelo que para a maioria dos casos o limiar era o mesmo que em 1894 (\$4.000, ou cerca de \$93.000 a preços de 2014). Note-se que, embora este valor não nos pareça isolar apenas os “ricos”, o crescimento económico real dos últimos 100 anos significa naturalmente que há hoje muito mais contribuintes com rendimento tributável real correspondente àqueles \$3.000 do que havia em 1913.

27 Foram consideradas no debate do Congresso taxas marginais mais elevadas, incluindo uma proposta, derrotada por ampla maioria, de fixar a taxa máxima em 68% (cfr. WITTE, 1985:76-79).

28 Estimativa de BROWNLEE, 2000:41. STANLEY (1993:250) refere que o imposto abrangia apenas 0,075% da população. Cfr. *supra*, nota 11 deste capítulo, sobre os diferentes métodos usados pelos dois autores.

29 STEINMO (1993:75).

30 ELY (1888:288).

públicas nos Estados Unidos,³¹ sustentam que o princípio fundamental para a distribuição da carga tributária o princípio da capacidade de pagar (“*ability to pay*” ou “*faculty*”). Tal como já observámos no debate britânico de meados do Século XIX, o princípio da capacidade contributiva é aqui usado para justificar uma tributação progressiva.³²

Além das críticas que hoje são correntes ao princípio do benefício - como a impossibilidade de determinar os benefícios de que cada um usufrui da actuação do Estado - a contraposição entre os dois princípios tem sobretudo uma dimensão ética. O princípio da capacidade contributiva decorre de um conceito de responsabilidade social do cidadão.³³ O princípio do benefício, derogatoriamente apelidado por Seligman de “princípio toma lá dá cá” (“*give and take principle*”) é criticado por decorrer de uma concepção ultrapassada de cidadania, assente numa visão atomística de sociedade em que as pessoas estabelecem com a comunidade relações de troca de equivalentes.

A argumentação de Seligman é expressa num conjunto de obras publicadas entre a última década do Século XIX e a primeira década do Século XX, culminando no monumental *The Income Tax*.³⁴ O seu contributo é especialmente importante para estabelecer a ligação entre este entendimento do princípio da capacidade contributiva

31 Cfr. MEHROTRA (2013, esp. 97ss) e Marianne JOHNSON (2014). Estudando na Alemanha, estes autores trouxeram para os Estados Unidos a influência de Adolph Wagner e ideias da *Sozialpolitik*, nomeadamente o princípio de “ir além da tributação só para receita e procurar tributar para mudar («corrigir») a distribuição do rendimento” (SCHUMPETER, 1954:912). As finanças públicas americanas nascem assim ligadas às ideias políticas do “*progressive movement*”, nomeadamente política *antitrust*, legislação laboral e tributação progressiva do rendimento.

32 Não se pretende com isto afirmar que os autores faziam uma necessária ligação entre princípio da capacidade contributiva e tributação progressiva. SELIGMAN (1908) demonstra pelo contrário que a tributação progressiva pode ser sustentada também com base no princípio do benefício e que o princípio da capacidade contributiva pode justificar uma tributação proporcional ou regressiva (enunciando um grande leque de autores que historicamente sustentam uma e outra posição). Contudo, a específica visão destes autores norte-americanos sobre o princípio da capacidade contributiva leva a uma tributação progressiva. Neste sentido, veja-se O'BRIEN (1999:VIII:XIV-XV) e MEHROTRA (2013:153).

33 É a cidadania, e não a residência, que determina a sujeição ao imposto, sendo ainda incluído na tributação o rendimento obtido no estrangeiro, o que é congruente com esta fundamentação do imposto num “idioma de cidadania fiscal e obrigações éticas” (MEHROTRA, 2013:127); o mesmo autor (*ibidem*, 128) assinala o natural contra-argumento dos críticos: com níveis de isenção elevados, a maior parte dos cidadãos é excluída dessa “cidadania”.

34 SELIGMAN (1911).

e o imposto de rendimento progressivo.³⁵

Para Seligman, o princípio da capacidade contributiva aponta para a discriminação dos rendimentos na tributação directa. A capacidade contributiva, enquanto conceito distinto do de rendimento, deve ser o padrão do imposto:

“o rendimento enquanto tal (...) não é um padrão teoricamente correcto de capacidade, sendo necessário fazer a distinção entre diversos tipos de rendimento, dado que o mesmo montante de rendimento derivado de diversas fontes traz um diferente grau de capacidade de pagar” (SELIGMAN, 1911:22).

Esta discriminação positiva do “*earned income*” ou, o que é o mesmo, tributação agravada do rendimento do património, vai naturalmente contribuir, embora indirectamente, para a progressividade do imposto, porque os que são titulares de rendimentos essencialmente patrimoniais estão geralmente entre os mais ricos.

Da mesma maneira, do princípio da capacidade contributiva pode derivar-se a exigência da isenção do imposto daqueles que não podem pagá-lo - a isenção do mínimo de existência.³⁶

Finalmente, a capacidade contributiva exige uma graduação (progressiva) das taxas de imposto. Seligman argumenta que a capacidade contributiva cresce mais rapidamente que o rendimento, tanto do lado da produção (porque o rendimento acumulado torna mais fácil a aquisição de novo rendimento) como do lado do consumo (o argumento de que há menor sacrifício na renúncia ao consumo por parte de quem tem maior rendimento). Seligman está consciente que este último argumento não é susceptível de uma prova, bem como da impossibilidade de dele deduzir cientificamente um específico grau de progressividade. Refere contudo, pragmaticamente, que “é apesar de tudo provável que na maioria dos casos normais e típicos nos aproximemos mais da desejada igualdade por um afastamento em relação

35 A obra de Seligman não influencia só a adopção deste tipo de tributação do rendimento, pois a sua obra abrange a generalidade dos aspectos da política fiscal. Nas palavras de HIGGINS-EVENSON (2003:78), “nenhum outro agente da administração ou académico poderia reivindicar mais influência na tributação moderna do que Seligman. O maior especialista do seu tempo, Seligman formulou ou popularizou literalmente todas as teorias significativas sobre reforma fiscal entre 1890 e 1930.”

36 Cfr. SELIGMAN (1911:25-29).

à tributação proporcional”.³⁷

Que o imposto de rendimento deve ser progressivo – e só faz sentido se for progressivo – resulta ainda, para este autor, da função que a tributação directa do rendimento desempenha no conjunto do sistema fiscal. Seligman não pretende que este seja o único imposto, defendendo que os outros impostos – nomeadamente a tributação do consumo, e mesmo a tributação alfandegária - têm uma função útil a desempenhar num sistema fiscal justo. Um sistema assente exclusivamente na tributação directa implicaria além disso taxas de imposto excessivamente elevadas.³⁸

Curiosamente, Seligman nega mesmo que a tributação directa do rendimento seja necessária por razões de receita do Governo Federal. Num país “com a prodigiosa riqueza dos EUA”, os direitos alfandegários ou uma tributação do consumo podem satisfazer essas necessidades.³⁹ A tributação directa do rendimento também não parece necessária para a “elasticidade” da receita, ou seja, para a possibilidade de a fazer aumentar quando é necessário equilibrar os orçamentos.⁴⁰

A necessidade do *Income Tax* resulta assim de razões de justiça: sem ele, “as classes mais ricas suportam uma parte gradualmente menor dos encargos públicos”. A tributação directa do rendimento é necessária para “restaurar o equilíbrio.”⁴¹ Este imposto não vai substituir as outras componentes do sistema fiscal, mas complementá-las com esta função específica. Se a função da tributação do rendimento é contribuir com um elemento de progressividade para o sistema, ela só

37 SELIGMAN, (1911:32). A fundamentação de Seligman para a progressividade insere-se numa linha que coexiste com a análise da variação vertical ideal da distribuição tendo em conta pressupostos mais ou menos arbitrários sobre as curvas de utilidade dos agentes económicos, mais recentemente sobre funções sociais de bem estar. O que distingue um argumento como o de Seligman é o reconhecimento de que é impossível *provar* cientificamente que a tributação progressiva leva a um maximização da utilidade ou do bem-estar, apelando antes à ideia de que a maior incidência do imposto sobre os mais ricos ou uma redução através da tributação da desigualdade de rendimento corresponde a uma ideia de justiça fiscal dominante entre os membros da comunidade. Nesta linha insere-se igualmente a formulação de H. Simons (cfr. *infra*, 3.3) e é também a justificação para a progressividade que encontramos em Teixeira RIBEIRO (1987a).

38 SELIGMAN, *ibidem*, 636-7.

39 SELIGMAN, *ibidem*, 634. A tributação do consumo que Seligman tem em mente não é a nossa tributação geral do consumo mas a tributação de um conjunto reduzido de bens. Esses bens, numa expressão feliz que sintetiza um argumento que já encontramos várias vezes, são caracterizados como aqueles que “combinam em grande medida as características aparentemente contraditórias de consumo de massa e de luxo”, designadamente o álcool e o tabaco (SELIGMAN, *ibidem*, 639).

40 SELIGMAN, *ibidem*, 635-6.

41 SELIGMAN, *ibidem*, 640.

pode ser coerentemente concretizada através de um imposto progressivo.

A oposição ao imposto baseava-se precisamente no receio desse mesmo princípio distributivo. Para os adversários, “a sujeição de uma só classe de contribuintes a uma penalização discriminatória só por causa dos seus rendimentos mais elevados demonstrava os perigos resultantes de uma população excitada quando o princípio de igual tratamento perante a lei era abandonado.”⁴²

Concluimos assim que, tanto em função do processo político que lhe dá origem, como nos termos da fundamentação teórica que o acompanha, o *Federal Income Tax* não nasce como um imposto que visa repartir o encargo das despesas públicas pela generalidade dos cidadãos em função da sua capacidade contributiva. Ele nasce como um imposto focado nas classes de maiores rendimentos, como elemento que, trazendo progressividade ao sistema, restitui justiça a esse sistema globalmente considerado. É um imposto concebido para ser pago por uma minoria mais rica, e a taxas de tributação crescentes em função dessa riqueza. Estas características do imposto são decisivas para o processo de criação de regimes que visam aliviar, por diversas formas, o encargo do imposto.

3.2. De “só os ricos pagarão” até “imposto de massas”

Logo na sua primeira década de aplicação, os impostos sobre o rendimento rapidamente se tornaram nos impostos federais mais importantes. Se até 1913 os direitos alfandegários representavam mais de 90% das receitas federais, no fim da mesma década os impostos directos sobre o rendimento (incluindo o imposto de sociedades) já representavam mais de metade daquele valor.

O processo de criação de regimes especiais de tributação mais favorável para

42 R. KING (1983:236). Como destaca este autor, o argumento contra a progressividade é assim colocado numa perspectiva de justiça na distribuição dos recursos existentes, ou seja, essencialmente como um “jogo de soma zero”. Apenas posteriormente se acrescenta a esta argumentação o discurso em torno dos efeitos de desincentivo e, portanto, da diminuição do total de recursos a distribuir trazido pela tributação progressiva.

situações especiais – incluindo um conjunto de benefícios fiscais à despesa - são fortemente condicionados pela sua identidade inicial de imposto sobre as minorias mais abastadas e por dois desenvolvimentos sucessivos nas suas características essenciais: a subida das taxas e o alargamento do âmbito subjectivo de incidência.

Numa primeira fase, o imposto restringiu-se efectivamente à minoria mais abastada, tributada a taxas moderadas que reflectiam a ideia de Seligman de “restaurar um equilíbrio” na distribuição da carga fiscal. Contudo, rapidamente a taxa subiu para níveis muito superiores às vigentes no momento da sua aprovação.

Essa subida das taxas não foi determinada por súbita prevalência de uma ideologia que sustentasse uma redistribuição ou progressividade mais agressivas, mas por necessidades urgentes de receita.⁴³ O imposto ficou assim numa situação em que, por ser dirigido a uma minoria, não podia ser visto como uma distribuição igualitária dos encargos em virtude de as taxas parecerem excessivas.⁴⁴ Criou-se assim o ambiente propício a regimes especiais destinados a aliviar essa pesada tributação sobre os mais ricos.

O segundo desenvolvimento acontece quando, nos anos 40, o imposto é alargado à maioria dos cidadãos. A ambivalência do legislador em relação a esse

43 Neste sentido, WITTE, 1985:81. Há naturalmente uma corrente política insatisfeita com o grau de progressividade conseguido em 1913, para quem o posterior aumento da tributação dos mais ricos era a concretização de um programa político redistributivo. Essa dimensão é acentuada por BROWNLEE (2000:46): o reforço da progressividade corresponderia a uma opção deliberada no sentido de uma política redistributiva por parte Partido Democrata e da Administração Wilson, para quem a outra opção possível – tributação do consumo e das classes médias – seria “uma traição aos princípios do partido” (BROWNLEE, 2000:47). Igualmente MEHROTRA (2013:295) sustenta que “o regime fiscal do período da Guerra incorporava antes uma complexa continuação da alteração conceptual nas finanças públicas avançada pelos intelectuais e líderes políticos progressistas antes da guerra” admitindo contudo que foi “a maleabilidade política criada pela crise financeira [da I Guerra]” que forneceu essa “oportunidade única de determinar o quadro futuro da lei e política fiscais americanas”. Contudo, a rejeição das propostas de taxas marginais mais elevadas em 1913, bem como a reversão parcial das mesmas na década de 20, demonstram que tal posição não era maioritária e que o consenso político, sem a emergência nacional, não teria admitido o grau de progressividade atingido a partir de 1916. Daí que nos pareça correcta a ideia de que essas taxas elevadas sofriam de uma certa falta de legitimação, falta que criou a oportunidade política para a criação de mecanismos de “alívio fiscal” dos mais ricos.

44 No seu *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Seligman comenta, a propósito de um imposto da Holanda de 1796, cuja taxa variava entre 3% e 37,5%, que “a progressividade era tão severa que se tornava praticamente um confisco” (SELIGMAN, 1908:30). Podemos assim ter uma ideia da opinião que um defensor da tributação progressiva em 1913 teria sobre as taxas marginais aplicadas a partir da I Guerra.

alargamento do imposto às classes médias levou à criação de mecanismos de “alívio de tributação” (“*tax relief*”), por vezes criados em simultâneo com os aumentos de impostos, e que pareciam como justos precisamente porque se destinavam a reduzir o impacto do alargamento da tributação sobre uma classe de pessoas que, em décadas de discurso legitimador da tributação do rendimento, nunca se tinha concebido que viessem a ser abrangidas por esta.

Esta evolução da configuração do imposto nas suas primeiras décadas foi propulsionada por três acontecimentos traumáticos: as duas guerras mundiais e a Grande Depressão.

A I Guerra deu o motivo para o primeiro aumento das taxas: ainda antes da entrada dos EUA na guerra, em 1916, a taxa marginal mais elevada – que era inicialmente, recordemos, de 7% - passou para 15%. Foi elevada para 67% em 1917 e para 77% em 1918 devido às necessidades de receita resultantes da entrada na Guerra. Uma descida do limiar mínimo de isenção levou também a um alargamento do número de contribuintes abrangidos. No fim da década, o *Federal Income Tax* era um imposto extremamente progressivo – era pago por apenas 15% das famílias, e 1% das declarações de rendimentos correspondiam a cerca de 70% da receita total.⁴⁵

A participação na Guerra foi essencial para legitimar tanto a subida como a concentração da tributação. Ajay MEHROTRA descreve assim o ambiente social que as permitiu:

“quando as tropas americanas começaram a embarcar, as exigências sociais de impostos confiscatórios sobre o rendimento, lucros e transferências de riqueza tornaram-se mais veementes. Apelos a um 'recrutamento da riqueza' equiparável ao recrutamento dos homens começaram a encher as páginas de opinião das principais publicações do país. (...) Jornais como o *Los Angeles Times* perguntavam retoricamente se o pequeno sacrifício financeiro feito pelos Rockefellers e Fords se podia comparar 'ao que faz aquele que oferece o peito às balas ou baionetas do inimigo e arrisca a vida pelo seu país. O que são os sacrifícios dos capitalistas comparados com os sacrifícios daqueles que os soldados deixam para trás?’” (MEHROTRA, 2013:304).

45 GILBERT (1970:114-115), valor médio para os anos 1917-1919. A progressividade global do sistema foi ainda reforçada, em 1916 e 1917, pela criação do imposto sucessório e de um imposto sobre “lucros excessivos” das empresas.

No pós-guerra (e com substituição de Woodrow Wilson pelo republicano Warren G. Harding na presidência) assiste-se a uma reversão parcial destes aumentos, com baixa geral da tributação do rendimento e em especial da tributação dos mais ricos.⁴⁶ As descidas de imposto resultaram da iniciativa do influente Secretário do Tesouro entre 1920 e 1932, o famoso empresário Andrew Mellon. Verifica-se a redução das várias taxas do imposto, com descida da taxa máxima para 24% e introdução de um conjunto de regimes preferenciais de tributação de rendimentos, geralmente designados no discurso político americano como “brechas” (*loopholes*).⁴⁷ Estes desagravamentos especiais, centrados nos rendimentos empresariais em certos sectores e nos ganhos de capital, tinham o efeito de reduzir a taxa efectiva de tributação dos mais ricos para metade e consubstanciam uma estratégia deliberada de manter alguma aparência de imposto progressivo reduzindo concomitantemente o seu peso efectivo.⁴⁸

A diminuição das taxas de tributação foi um movimento de curta duração, pois

46 Mellon teorizou as vantagens da descida dos impostos na obra *Taxation: The People's Business*, (MELLON, 1924) na qual sustenta que as elevadas taxas marginais, ao encorajarem a evasão e desencorajarem o trabalho e o investimento, fazem mesmo descer as receitas fiscais totais (MELLON, 1924:15-17) – uma formulação da teoria que hoje é conhecida como “Curva de Laffer”. Mellon trouxe portanto para a primeira linha da argumentação contra a progressividade do imposto a questão dos seus efeitos de desincentivo, em vez da questão da injustiça inerente a uma tributação confiscatória dos mais ricos. Inaugura assim a linha de argumentação em torno da eficiência económica que viria a presidir ao recuo das taxas marginais a partir da década de 80 (neste sentido, R. KING, 1983). O tratamento mais favorável do “*earned income*”, que defende na mesma obra (MELLON, 1924:56-7), foi também introduzido no *Federal Income Tax* por sua iniciativa. Ironicamente, Mellon continuava a ocupar o mesmo cargo no início da Grande Depressão e as suas últimas iniciativas fiscais foram as propostas de aumentos de impostos do início dos anos 30.

47 A expressão *loopholes* é comumente usada tanto na literatura científica como no discurso corrente para designar situações de tributação mais reduzida ou de não tributação, acessíveis apenas a certas categorias de pessoas ou rendimentos. Pode abranger um conjunto diversificado de situações, muito mais vasto do que os benefícios fiscais – lacunas aparentes ou verdadeiras da lei das quais resulta a não tributação, isenção ou tributação mais leve de certo tipo de rendimentos, deduções de despesas. Tem geralmente um carácter pejorativo e portanto caracterização como *loophole*, como escreveu Surrey (1957:1148). é uma questão de ponto de vista: o que para uns é um *loophole*, para os beneficiários é uma justo alívio para um nível de tributação intolerável.

48 BROWNLEE (2000:48-50). Note-se que o imposto progressivo se mantém com taxas mais elevadas do que as de 1913 e não se tenta a sua substituição por uma tributação do consumo. Na interpretação deste autor, estes factos, conjugados com a criação daqueles regimes especiais de tributação, foram a estratégia de Mellon, reconhecendo o potencial da reivindicação política em torno da tributação progressiva, para “uma redução de impostos que criava grupos privilegiados de pessoas e indústrias enquanto protegia as administrações Republicanas e o Congresso contra a acusação de que favoreciam a abolição da tributação progressiva” (BROWNLEE, 2000:50). Em sentido semelhante, cfr. MEHROTRA (2013:349ss).

o início da Grande Depressão levou de novo as taxas marginais mais elevadas para os níveis que se tinham verificado durante a I Guerra: 63% em 1932 (ainda com Andrew Mellon no Tesouro) e 75% em 1935. O segundo destes aumentos, já iniciativa do presidente Franklin D. Roosevelt, transporta todavia consigo uma nova intencionalidade política, com o regresso ao discurso de tributação pesada sobre os mais ricos de combate à concentração de riqueza, que ficou conhecido pela expressão “*soak the rich*”.⁴⁹ A Administração Roosevelt sublinhou também a existência das “brechas” na lei que permitiam aos mais ricos reduzir a sua carga fiscal, estratégia política que incluiu o muito simbólico acto de levar a julgamento o anterior Secretário do Tesouro, Mellon, por evasão fiscal.⁵⁰

A entrada dos Estados Unidos na II Guerra Mundial levou às mais dramáticas consequências de transformação da natureza do *Federal Income Tax*. Por um lado, num contexto de aumento generalizado dos impostos, foram aumentadas as várias taxas de imposto de rendimento, com a taxa marginal mais elevada a atingir os 93% em 1943.⁵¹ Dir-se-ia que se trata do mesmo processo que tinha ocorrido na I Guerra Mundial, mas desta vez teve efeitos mais duradouros, uma vez que não houve no pós guerra um tão significativo recuo das taxas como o que aconteceu nos anos 20.

Por outro lado, e talvez mais importante, houve um aumento sem precedentes do número de contribuintes abrangidos pelo imposto.

Recordemos-nos que, no início, devido à fixação de um limiar de isenção nos \$4.000 (depois transformado em \$4.000 para contribuintes casados) o imposto abrangia menos de 1% da população adulta. Esse número tinha vindo a aumentar desde 1913, pelos efeitos da inflação e de descidas do limiar de isenção, mas num

49 Cfr. WITTE (1985:100) e BROWNLEE, (2000:52-4). A iniciativa de Roosevelt, a 19 de Junho de 1935, propõe o que hoje chamaríamos um “enorme aumento de impostos” sobre os mais ricos: aumento da tributação de sociedades e do imposto sucessório, e uma nova taxa marginal aplicável apenas a rendimentos superiores a 1 milhão de dólares. A Administração Roosevelt sublinhou também a existência das “brechas” na lei que permitiam aos mais ricos reduzir a sua carga fiscal.

50 O julgamento revelou que Mellon, enquanto Secretário do Tesouro, tinha solicitado ao *Bureau of Internal Revenue*, um “memorando com as várias maneiras pelas quais um indivíduo poderia legalmente evitar o imposto”. Verificou-se que Mellon tinha usado cinco dos dez métodos enunciados no memorando, e alguns outros que tinha concebido por si próprio” (BROWNLEE, 2000:55).

51 Estes 93% ficaram ainda assim aquém da proposta do Presidente Roosevelt, que preferiria que a taxa marginal mas elevada de imposto de imposto se fixasse em 100%, aplicável a um rendimento relativamente baixo por forma a que nenhum contribuinte ficasse com um rendimento disponível superior a \$25.000 (cfr. WITTE, 1985:116).

processo que não tem comparação com o que se verifica entre 1942 e 1944. Nestes anos, o limiar de isenção dos contribuintes casados atinge o valor de \$500, o que equivale, a preços constantes, a apenas 7% do valor de 1913.⁵² Os contribuintes abrangidos passam de 7% para 64% da população,⁵³ e a taxa mas baixa do imposto fixou-se nuns muito substanciais 24%.

O imposto continuava a ser significativamente progressivo: a taxa (média) efectiva de tributação do percentil mais rico foi sempre superior a 40% entre 1942 e 1945, e neste ano a respectiva colecta correspondeu a 32% da receita.⁵⁴ Há contudo uma clara alteração da natureza da tributação do rendimento. De um imposto pago por uma minoria mais rica que redistribuía o rendimento concentrado no topo, passamos para um “imposto de massas”⁵⁵ que contribui com a fatia mais importante das receitas federais a partir de uma base alargada de tributação.⁵⁶

Esta alteração não seria desfeita pelas descidas de imposto votadas depois do fim da II Guerra. Decisiva para o não retrocesso do imposto para o modelo anterior foi a oposição da Administração Truman, preocupada com o risco de inflação no contexto da prosperidade do pós-guerra e com a necessidade de financiar novos programas de despesa.⁵⁷ O início da Guerra da Coreia, terminando o breve interlúdio

52 O dólar de 1944 tem um poder de compra pouco superior a metade do de 1913 (57%) e portanto \$500 em 1944 representarem cerca de 284 dólares a preços constantes de 1913 (cálculo nosso a partir dos dados de *FRED, Federal Reserve Economic Data, Federal Reserve Bank of St. Louis: “Purchasing Power of the Consumer Dollar”, U.S. Department of Labor: Bureau of Labor Statistics*, obtido em <http://research.stlouisfed.org/fred2/series/CUUR0000SA0R> a 9/06/2014).

53 Cfr. WITTE, (1985:125).

54 BROWNLEE, (2000:59).

55 SLEMROD e Bajika (2008:19).

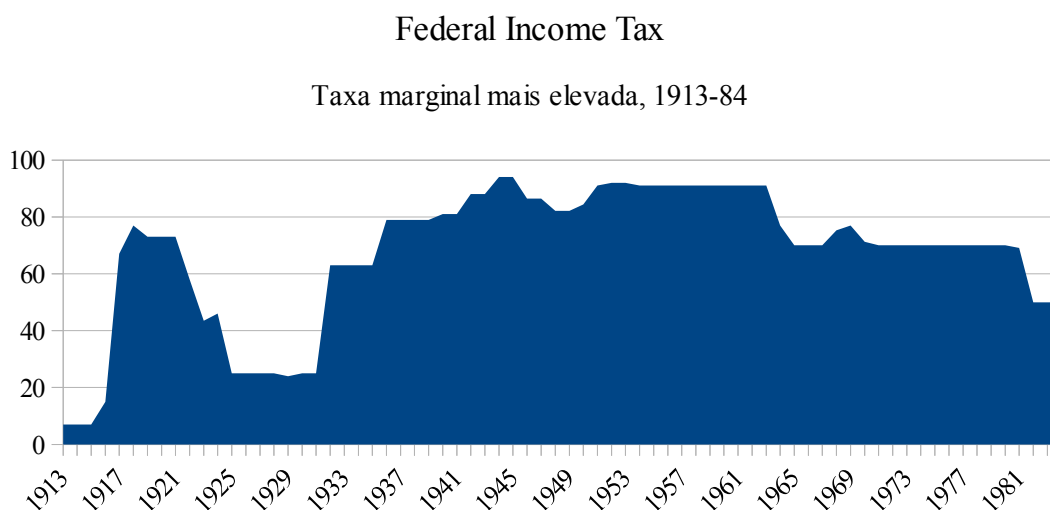
56 MUSGRAVE (1969:134).

57 Esta expansão da despesa pública civil após a II Guerra é um dos casos exemplares da interpretação de Alan T. PEACOCK e Jack Wiseman (1961) para o fenómeno de aumento tendencial da despesa pública, conhecido como “Lei de Wagner”, e para as causas que permitem o aumento correspondente da carga tributária. Para Peacock e Wiseman, as concepções dos eleitores sobre o que constitui um “encargo de tributação tolerável” são relativamente estáveis em períodos de normalidade, mas podem alterar-se em período de perturbação (como uma guerra), aceitando-se níveis mais altos de tributação (*displacement effect*), aceitação que se prolonga para além do fim desse período de perturbação. O novo limiar de receita fiscal permite a realização pelos Governos de novos programas de despesa que são aceites e incorporados pelos eleitores como novo limiar “normal” da despesa pública (*inspection effect*). No caso, verificamos que os níveis de receita fiscal aceites durante a II Guerra Mundial pelo público americano permitem no pós-guerra a manutenção das despesas americanas de defesa a níveis muito superiores ao da década de 30, e o financiamento de programas que expandem as funções do Governo Federal. Para uma visão e interpretação mais recente deste processo, veja-se sobretudo Vito TANZI e Ludger Schuknecht (2000), os quais (usando já os dados das

de paz, ajudou também a colocar fora da agenda novas descidas substanciais do imposto. As taxas marginais mais elevadas manter-se-iam acima dos 80% até aos anos 60 (subindo por vezes mesmo acima dos 90%) e pelo menos nos 70% até aos anos 80.

O Gráfico 1 permite-nos apreciar o patamar extremamente elevado (tanto para os olhos de 1913 como para os de hoje) das taxas marginais aplicáveis aos rendimentos mais altos.

Gráfico 1



Fonte: WILSON, 2002

A consequência de tudo isto é que a receita do imposto de rendimento, que até aos anos 40 nunca tinha atingido 2% do PNB, passou para cerca de 8% do PNB durante a II Guerra e (com um breve e ligeira descida na segunda metade da década de 40) nunca mais se fixou abaixo desse patamar. Tornou-se assim, por larga

últimas três décadas do Século XX) estão em condições de mitigar o carácter universal da tendência implícita na “Lei de Wagner”, relacionando o processo de evolução quantitativa das despesas públicas sobretudo com as modificações na procura de bens de provisão pública, ou seja, com as concepções dominantes sobre quais devem ser as funções do Estado.

margem, a maior fonte de receita, capaz de financiar uma despesa pública federal também muito mais elevada do que a que caracterizava a primeira metade do século XX. Longe de se inverter, o alargamento da base de contribuintes deste novo imposto de massas acentuou-se. Nos anos 80, 75% da força de trabalho pagava imposto de rendimento, face a 64% no final da II Guerra.⁵⁸

3.3. Brechas no imposto de rendimento

3.3.1 O processo de transformação da tributação federal do rendimento pode então ser assim sintetizada: o imposto começa por ser um imposto sobre os mais ricos, a taxas moderadas; evolui para imposto com taxas marginais muito elevadas, mas ainda essencialmente sobre os mais ricos; e passa finalmente a tributar os rendimentos da larga maioria da população, a taxas superiores ao que, poucas décadas antes, tinha sido considerado adequado para os mais ricos. Estas duas transições são fundamentais para se compreender o processo de criação de regimes que conduzem à aplicação de taxas efectivas de tributação mais baixas em situações especiais.

Do desenho primitivo do imposto resulta que ele nunca foi concebido como um meio de distribuir de forma igualitária, pela generalidade da população, o encargo da despesa pública. Se tal tivesse acontecido, é possível que quaisquer regimes especiais, dirigidos a uma minoria, fossem percebidos como ofensivos dessa distribuição igualitária do encargo comum. Hoje em dia, quando se apontam injustiças ao imposto de rendimento nos casos em que os mais ricos, em virtude das taxas mais baixas de tributação do capital ou de desagravamentos fiscais, pagam uma taxa efectiva relativamente baixa, esse “relativamente” é preenchido com uma comparação com a taxa suportada por um trabalhador comum. No princípio do século XX, nos EUA, essa comparação não estava disponível porque o trabalhador comum não era pura e simplesmente abrangido pela mesmo imposto.

58 BROWNLEE (2004:127).

Num imposto dirigido a uma minoria, cujas taxas sobem exorbitantemente pela necessidade urgente de receita e não em função da emergência de um discurso legitimador em torno de uma maior progressividade do sistema, é natural que o legislador tenha sentido “má consciência” em torno da taxa efectiva de tributação que estava a ser imposta – má consciência que tornava o sistema mais permeável à introdução de mecanismos especiais como forma de moderar esse carácter excessivo do imposto.⁵⁹

O efeito efectivo da subida das taxas marginais na I Guerra e nos anos 30 é, assim, em alguma medida contrabalançado pela criação de mecanismos de desagravamento fiscal. O conjunto dos regimes especialmente favoráveis de tributação é eficaz na redução das taxas efectivas de tributação suportadas pelos titulares dos rendimentos mais elevados. Apesar das taxas marginais superiores a 70%, a taxa efectiva de tributação do percentil superior de rendimento é de cerca de 15% nos anos 30.⁶⁰ As necessidades de receita da II Guerra levam a uma subida efectiva da carga fiscal sobre esse percentil mais rico, cuja taxa efectiva vai então ultrapassar os 40%. O alargamento dos benefícios fiscais após a II Guerra leva contudo de novo essa taxa efectiva a descer para perto de 30% nos anos 50 e a oscilar entre os 24% e os 28% dos anos 60 aos anos 80.⁶¹

Em 1938, Henry Simons (um defensor, note-se, da função do imposto de rendimento como instrumento de redução das desigualdades) identificava esta ligação entre taxas marginais de imposto demasiado elevadas, mas que sustentam o discurso político da progressividade do imposto, e regimes especialmente favoráveis que contrariam essa progressividade:

“Os políticos podem apontar com orgulho para as taxas, enquanto discretamente lembram aos seus eleitores ricos as brechas. Se tivéssemos uma progressão mais moderada, uma escala de taxas que líderes responsáveis realmente aprovassem, seria menos difícil obter as mudanças urgentes e necessárias na base.” (SIMONS, 1938:219)

Além da legitimidade que lhes era conferida por se tratar de mecanismos de alívio de tributação, os desagravamentos fiscais dirigiam-se também a “causas

59 Neste sentido, veja-se por exemplo HOWARD (1997) e McCaffrey (2002:23).

60 BROWNLEE (2000:45-6).

61 Cfr. BROWNLEE (2000:45-63).

meritórias a cujo apelo político era difícil resistir.”⁶² Entre 1917 e 1918 são introduzidas reduções das taxas aplicáveis aos soldados que regressavam da Guerra, deduções por despesas com dependentes e, na tributação das empresas, diversas regimes sectoriais mais favoráveis. A principal dedução introduzida nesta época tem igualmente um evidente fim comunitário: a dedução por donativos de utilidade pública (*charitable contributions*), motivada também pelo receio de que as elevadas taxas marginais de imposto pela simples redução do rendimento após impostos dos contribuintes mais abastados.⁶³

No segundo momento, que é o da a passagem para um “imposto de massas” no início dos anos 40, a tributação directa do rendimento foi colocada num papel para o qual não tinha sido pensada: a tributação da maioria dos cidadãos.

Como se observa no Gráfico 2, o limiar de isenção sofre uma primeira diminuição significativa na I Guerra, da qual recupera parcialmente nos anos 20-30; e um conjunto de descidas sucessivas no princípio da década de 40 que se tornam permanentes e são amplificadas pela inflação. Essa descida do limiar de isenção foi ainda acompanhada por uma subida da taxa de tributação do escalão mais baixo: tinha oscilado entre 1 e 4% de 1913 a 1940, mas em 1944 era já de 23%, tendo permanecido próxima dos 20% até aos anos 60.

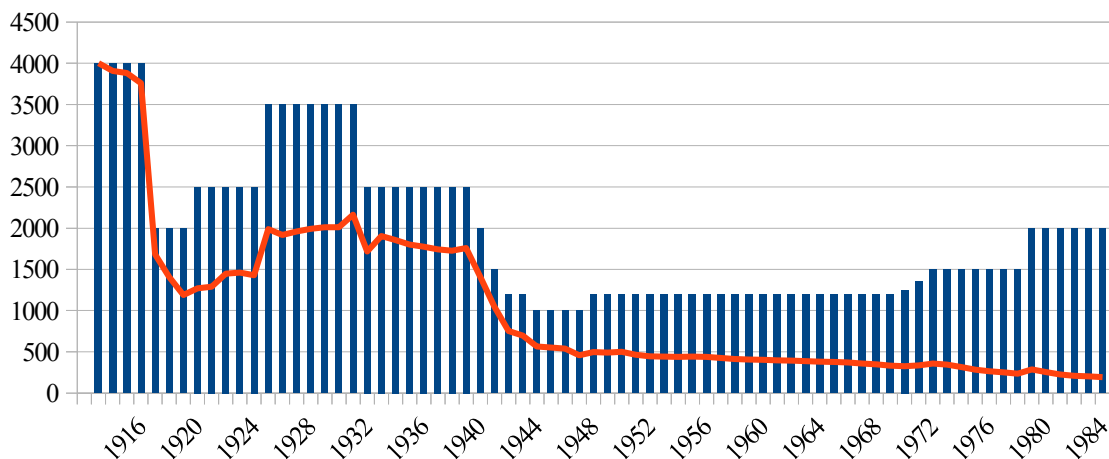
62 STEINMO (1993:77).

63 Cfr. RANDOLPH (1999) e CORDES (2011).

Gráfico 2

Federal Income Tax, Limiar de isenção

Valores nominais e a preços constantes de 1913



Colunas: valores nominais; Linha: valores a preços constantes. Fonte: WILSON, 2002⁶⁴

Tal como acontece com a subida das taxas marginais, o *Federal Income Tax* foi colocado neste papel de “imposto de massas”, não em virtude de uma alteração de pensamento em torno da legitimação do imposto ou do seu papel no sistema fiscal, mas em virtude de necessidades imperiosas de aumento da receita. Não surpreende assim que o legislador tenha sentido a necessidade de fazer acompanhar este alargamento do universo tributável de medidas que qualificou de “alívio da tributação” (*tax relief*). Desta vez, em lugar dos mais ricos, os desagravamentos fiscais destinam-se a minorar, para as classes de rendimento que estavam a ser introduzidas no âmbito de aplicação do imposto de rendimento, o impacto da mesma tributação que nesse momento se lhes estendia.⁶⁵ Entre essas medidas de alívio fiscal

64 Cálculos nossos para o valor do limiar de isenção em dólares a valores constantes de 1913, a partir dos dados de *FRED, Federal Reserve Economic Data, Federal Reserve Bank of St. Louis: “Purchasing Power of the Consumer Dollar”, U.S. Department of Labor: Bureau of Labor Statistics*, obtido em <http://research.stlouisfed.org/fred2/series/CUUR0000SA0R> a 25/06/2014.

65 Esta tendência não é exclusivamente norte-americana. Como refere Saldanha SANCHES (1991:23ss) no contexto das elevadas taxas marginais que caracterizam no Ocidente a tributação do rendimento no pós II Guerra Mundial há uma coincidência entre as elevadas taxas de tributação e a

à classe média estão benefícios fiscais que ainda hoje constituem pilares fundamentais do Estado Social norte-americano - aquilo a que Christopher HOWARD (1997) chamou “Estado Social Escondido”.

Há que assinalar a notável diferença entre a forma como surgem os grandes programas sociais de despesa directa e os programas sociais realizados através de despesa fiscal. As reformas sociais na despesa estão associadas a iniciativas políticas de grande dimensão e a debates criadores de profundas divisões na sociedade americana. Foi o que aconteceu com o *Social Security Act* de 1935, iniciativa de Roosevelt; com os programas da *Great Society*, de Lyndon. B. Johnson; ou mais recentemente com a extensão de cobertura dos seguros de saúde conhecida como *Obamacare*.

Os programas sociais realizados por via de benefícios fiscais, pelo contrário, são criados sem pompa nem circunstância, sem que houvesse consciência da dimensão da despesa que se assumia para o futuro. Os novos regimes começam geralmente com pouco impacto no orçamento, e grande parte do aumento do seu volume financeiro resulta da adaptação dos comportamentos dos beneficiários, que a estimativa inicial não previu, ou de pequenos alargamentos do âmbito de aplicação do regime que resultam de percepção de que certas categorias de não beneficiários são injustamente excluídos.⁶⁶ Os processos que conduzem a estas decisões são, nas palavras de Christopher Howard, “extraordinários porque tão rotineiros”.⁶⁷

3.3.2 Na leitura de obras dedicadas à história da política fiscal americana da segunda metade do século XX,⁶⁸ a nota principal é sobretudo a constante introdução de regimes que recebem os nomes de “*tax incentive*”, *tax preference*” ou “*tax shelter*”, entre outros. Estes regimes jurídicos apresentam como característica comum serem desagravamentos fiscais que, em função de sectores de actividade, tipos de

moderação da incidência dessas taxas pela “personalização” do imposto.

66 Neste sentido, WITTE (1985:246-7) e HOWARD (1997:44ss).

67 HOWARD (1997:47).

68 Designadamente WITTE (1985), GRAETZ (1997), BROWNLEE (2004) e STEUERLE (2004), bem como obras propondo reformas fiscais que geralmente usam esse aspecto da história fiscal como apoio às suas análises, como McCAFFREY (2002) e BARTLETT (2012),

rendimento, formas de remuneração do trabalho, formas de poupança ou tipos de despesa de consumo, possibilitam aos contribuintes abrangidos uma poupança fiscal. Alguns desses regimes são de utilização muito restrita, como vantagens para um particular sector económico, outros de utilização generalizada como a possibilidade de dedução de juros de empréstimo para aquisição de habitação (*Mortgage Interest Deduction*) ou o favorecimento fiscal de planos de cuidados de saúde disponibilizados pelo empregador. Em conjunto, são frequentemente responsabilizados pela complexidade e custos de cumprimento e aplicação do sistema;⁶⁹ por ineficiências económicas; e por uma percepção pública de injustiça na tributação, sobretudo pela convicção de que alguns contribuintes, e sobretudo os mais ricos, conseguem elidir o seu imposto pelo recurso a estes regimes especiais.

Alguns regimes acrescentam a tudo isto o facto de parecerem exercícios de humor e não de política fiscal. Entre estas, não resistimos a mencionar o fenómeno de milhares de famílias norte-americanas, nos anos 70 e 80, se terem tornado investidores ocasionais na criação de animais – estando os búfalos, as chinchilas, as trutas e os visons entre os mais populares. Este *tax shelter* resultava da conjugação de regras especiais sobre créditos fiscais ao investimento agrícola, dedução de perdas e tributação de ganhos de capital. Os investidores recebiam um crédito fiscal pelo investimento, deduziam as perdas que ocorriam enquanto os animais cresciam ao seu restante rendimento, e o produto das vendas era tributado a taxas especialmente favoráveis como mais-valia. Esta aventura das classes médias urbanas no investimento na pecuária teve os resultados previsíveis em termos de eficiência económica da actividade, e só foi verdadeiramente possível porque a presença à cabeça de poupanças fiscais significativas diminuiu a vigilância do investidor sobre as

69 A importância destes custos de aplicação e cumprimento, quando agregada, fornece normalmente números bastante impressionantes que são com frequência usados pelos defensores de reformas fiscais. É o que acontece, por exemplo, com a defesa da *Flat Tax* por Robert HALL e Alvin RABUSHKA (1985). Os autores abrem o seu livro com dados como a dimensão, na versão impressa, do *Internal Revenue Code* (1.378 páginas em dois volumes) e das correspondentes *Federal Tax Regulations* (6.439 páginas “em letra pequena”); o número de árvores abatidas anualmente para imprimir os impressos do imposto (293.760); ou o número de horas que os sujeitos passivos dependem no cumprimento de obrigações fiscais que seriam 5,4 mil milhões, segundo uma estimativa (HALL e RABUSHKA, 1985:5ss). Outros autores, como Joel SLEMMROD e Jon BAJIKA (1998:159ss) apresentam dados semelhantes.

condições de rendibilidade do seu investimento.⁷⁰

Esta abundância de regimes de desagravamento fiscal justifica o nosso tratamento da política fiscal americana como estudo de caso. A condição prévia para o surgimento destes regimes é, como vimos, o desajustamento entre o imposto que a sociedade vê em abstracto como justo e aquele que está disposta a suportar, que nos processos de aumento das taxas, primeiro, e alargamento da sujeição, depois, abrem espaço para mecanismos de alívio da tributação. Outros factores explicam a facilidade de criação e crescimento e a dificuldade de revogação destes regimes.

a) O processo pelo qual algumas despesas fiscais, sobretudo as ligados às funções do Estado Social, crescem quase insensivelmente até se adquirirem dimensão e apoio que as tornam quase intocáveis, é descrito por Christopher Howard como um processo de “crescimento sem apoio” (*growth without advocacy*).⁷¹

Este processo reflecte aspectos do contexto económico e social (o alargamento do acesso das pessoas a um conjunto de bens) e características que distinguem a despesa fiscal da despesa directa: a desnecessidade de aprovação anual de dotações orçamentais, a menor visibilidade da despesa, a dependência em relação a respostas comportamentais dos agentes económicos. Essas características permitem-lhes crescer sem qualquer alteração dos critérios legais ou afectação orçamental de verbas, simplesmente porque o o comportamento a que se dirigem se torna mais comum, seja ou não por efeito do próprio regime fiscal.⁷²

70 Cfr. WITTE:(1985:167-8) e GRAETZ (1997:41ss).

71 HOWARD (1997:91).

72 HOWARD (1997:183). BURMAN e Phaup (2012) frisam neste comportamento da despesa fiscal a semelhança com as despesas correspondentes a direitos (*entitlements*) – com a nuance de que são menos visíveis. Este aspecto é ainda mais evidente no direito orçamental norte-americano do que num ordenamento jurídico como o português. Em Portugal, o pagamento de prestações correspondentes a direitos criados pela lei exige a votação anual dos correspondentes créditos orçamentais. Embora a despesa correspondente a direitos criados por lei seja, no nosso direito orçamental, uma despesa obrigatória (no sentido em que o legislador está obrigado a incluí-la no orçamento) e ainda que a indisponibilidade de uma dotação orçamental não faça, naturalmente, extinguir esse direito a uma prestação, a verdade é que não pode haver um pagamento da mesma a não ser que exista uma dotação orçamental suficiente. Nos Estados Unidos, pelo contrário, a despesa correspondente a direitos (*entitlements*) pode em certas circunstâncias ser paga mesmo na inexistência de um orçamento, como aconteceu nos episódios conhecidos como *Government shut-down* ocorridos em Dezembro de 1995 e Setembro de 2013.

Tome-se o exemplo da dedução dos juros de dívidas garantidas com hipoteca. Inicialmente, a dedução de juros é geral, num enquadramento em que os juros de dívidas são concebidos como resultado, na generalidade dos casos, do financiamento de investimento produtivo.⁷³ O regime criado nos anos 40 e designado por *Mortgage Interest Deduction* é assim verdadeiramente uma redução do âmbito da dedução: de uma dedução genérica dos juros de todas as dívidas, passa-se à dedução apenas de juros que são custo da obtenção de rendimento (dedução que portanto se insere no processo de cálculo do próprio rendimento-acréscimo) e de juros de dívidas contraídas para aquisição de habitação.⁷⁴ Uma vez que as rendas imputadas não são tributadas, os juros não são um custo de aquisição de um rendimento tributável e portanto a sua dedução é uma entorse ao princípio da tributação do rendimento global. Se as rendas imputadas da habitação fossem sujeitas a tributação, estes juros seriam deduzidos como custo, mas não sendo assim, trata-se de um subsídio à aquisição de habitação própria com recurso ao crédito.

Esta restrição do âmbito da dedução de juros coincide no entanto, por um lado, com o alargamento do imposto à maioria da população e, por outro, com o rápido crescimento económico do pós-guerra e o alargamento a muito mais famílias da possibilidade de recurso ao crédito para aquisição de habitação. São estes alargamentos que, apesar da redução do âmbito da dedução de juros, transformam a *Mortgage Interest Deduction*, no maior programa de apoio à aquisição de habitação própria dos Estados Unidos.⁷⁵ Com um valor de despesa fiscal de mais de 90 milhões de dólares em 2011, representava mais do dobro do valor orçamentado como despesa directa no organismo federal com atribuições na área da habitação.⁷⁶

73 A dificuldade de distinguir juros que são custos da actividade profissional de juros que financiam consumo pessoal ou a aquisição de habitação é a principal justificação para a criação inicial desta dedução (HOWARD, 1997:53-4).

74 A dedução abrangeu ainda, em termos mais limitados, juros de empréstimos com outros fins garantidos com hipoteca sobre habitação

75 Neste sentido, HOWARD (1997:98-101) e BROWNLEE (2004:129) Vários autores (v.g., McCAFFREY, 2002:32-4) assinalam que um efeito deste regime de dedução de juros, conjugado com o diferimento da tributação dos ganhos de capital para o momento da realização e o fim da tributação das heranças, é criar para as famílias mais ricas a possibilidade de subsistirem com o pagamento de pouco ou nenhum imposto, obtendo o seu rendimento através da valorização de activos cuja propriedade conservam, financiando o seu consumo através de empréstimos garantidos por esses mesmos activos, cujos juros deduzem a qualquer eventual rendimento tributável (ou seja, numa formulação sintética, *Tax Planning 101: buy/borrow/die* – McCAFFREY, 2008:481).

76 Cfr. COLE, Gee e Turner (2011). É hoje um dos benefícios fiscais que representam uma maior

É difícil conceber que a criação de um programa de apoio à aquisição de habitação própria com tal dimensão estivesse na mente do legislador que deixou permanecer na lei esta excepção à regra quanto à dedutibilidade de juros. Dada a desnecessidade de aprovação de dotações orçamentais por se tratar de uma redução de receita, o seu crescimento não necessitou de qualquer intervenção legislativa:⁷⁷ dependeu apenas do ambiente económico favorável e da forma como os agentes económicos responderam (em massa, neste caso) ao incentivo fiscal. Para esse crescimento não foram assim necessários lobbies ou vastos movimentos políticos.

Uma vez atingida uma dimensão crítica, deixa de ser politicamente viável a sua revogação: além das considerações em torno do mérito social de apoiar a aquisição da propriedade da habitação própria e dos interesses económicos de toda uma indústria que se forma em torno do crescimento da actividade (desde as instituições financeiras que concedem crédito aos agentes imobiliários), o receio dos proprietários actuais acerca da diminuição de valor da sua propriedade torna-se um obstáculo político que obriga mesmo a que as propostas radicais de reforma fiscal no sentido do alargamento da base tributária considerem a manutenção desta excepção.⁷⁸

Da mesma forma, os benefícios fiscais aos fundos de pensões oferecidos por entidades patronais foram criados entre 1914 e 1926, numa época em que as empresas não os ofereciam a todos os seus trabalhadores e em que, de qualquer maneira, apenas os trabalhadores mais bem pagos estavam sujeitos a imposto de rendimento. O alargamento do imposto (e alterações no benefício fiscal quanto à elegibilidade dos fundos) fazem com que o número de trabalhadores abrangidos passe de menos de 10% nos anos 30 e de 15% em 1940 para 41% em 1960, sendo ainda hoje um elemento fundamental do sistema americano de segurança social.⁷⁹

despesa fiscal, já que mais de 80% dos contribuintes que itemiza deduções recorre a esta dedução, e os limites de abatimento são bastante elevados quando comparados com o equivalente português – são deduzidos ao rendimento os juros de um capital de até um milhão de dólares de empréstimos para aquisição, construção ou recuperação de habitação.

77 BURMAN e Phaup (2012) comparam por isso a despesa fiscal à despesa correspondente a direitos individuais (entitlements): o seu crescimento depende dos critérios fixados na lei e da adesão dos cidadãos, não necessitando da aprovação de dotações no processo orçamental.

78 BARTLETT (2012:110) refere que o breve movimento de apoio à *Flat Tax* nos anos 90 se evaporou quando um estudo da iniciativa da Associação de Agentes Imobiliários estimou que o fim da dedução de juros contido naquela proposta de reforma fiscal originaria uma queda de 15% no preço das habitações.

79 Cfr HOWARD (1997:54ss) e 115ss. Este crescimento foi acompanhado com um progressivo

A história dos benefícios fiscais a crédito hipotecário e fundos de pensões⁸⁰ é ilustrativa da ideia de que os decisores políticos tendem geralmente a subestimar a resposta das pessoas às oportunidades de poupança fiscal.⁸¹ No momento da sua introdução, a dimensão da perda de receita fiscal parece assim, as mais das vezes, bastante inferior ao que tende a verificar-se na prática. Nestes casos, o aumento das taxas marginais de tributação para a maior parte das famílias (que, por via da inflação no período do pós-guerra, vão subindo para escalões mais elevados do imposto) contribui duplamente para o crescimento da despesa fiscal: por um lado faz crescer o incentivo a recorrer benefício fiscal porque aumenta a poupança fiscal conseguida; por outro, aumenta a perda de receita fiscal correspondente a um mesmo volume de despesa privada que é apoiada.⁸²

Verificamos também que alguns dos desagravamentos fiscais mais importantes não têm necessariamente origem na actuação de interesses especiais. Contudo, porque o seu mecanismo peculiar de funcionamento permite que cresçam de uma forma que contorna os mecanismos orçamentais, o próprio crescimento cria esses *lobbies*. Interessados na manutenção (e expansão) dos programas passam a ser, além dos beneficiários, um conjunto de empresas e profissionais que dependem da existência desses desagravamentos fiscais para uma parte significativa do seu ramo de negócio – bancos, seguradoras, empresas financeiras, advogados, contabilistas, empresas do ramo imobiliário e mesmo um vasto conjunto de publicações especializadas.⁸³ Se os interesses especiais podem não ter a ver com a criação dos benefícios fiscais, têm bastante a ver com a dificuldade da sua redução ou eliminação.

refinamento das condições em que estes fundos de pensões podem conferir acesso aos benefícios fiscais: primeiro configurando-os como direito dos trabalhadores; depois, em 1942, exigindo que fossem oferecidos à generalidade dos trabalhadores da empresa; finalmente, com o *Employee Retirement Income Security Act* de 1974 (ERISA), criando regras sobre a gestão dos próprios fundos. Desde o ERISA, o benefício fiscal aos fundos de pensões criados pelo empregador é dos mais complexos do sistema fiscal, ocupando cerca de mil páginas do código da tributação do rendimento.

80 Veja-se BARTLETT (2012:97-105) sobre o exemplo em sentido semelhante dos benefícios fiscais à aquisição de seguros de saúde.

81 MIRRLEES *et al.* (2011:7).

82 HOWARD, (1997:94). Note-se que este processo depende de duas condições: a manutenção do valor nominal dos escalões de tributação e o funcionamento dos benefícios fiscais pelo regime de dedução ao rendimento líquido.

83 HOWARD (1997:).

b) Numa perspectiva institucionalista, STEINMO (1993) aponta a peculiar estrutura de decisão política dos EUA, e em particular do seu processo de decisão financeira, como grande responsável pela tendência histórica para uma maior complexidade do sistema fiscal americano relativamente aos sistemas europeus. O sistema da Constituição americana procurou defender-se tanto de excesso de permeabilidade à opinião popular como de excesso de autonomia da elite no poder, com fragmentação dos centros de decisão e um sistema de *checks and balances* em que não há, à maneira europeia uma tendencial ligação entre Governo e maioria parlamentar.

Nos países Europeus, o poder efectivo de decisão fiscal, apesar do poder parlamentar, está relativamente centralizado, ou nos Governos ou em burocracias poderosas. Nos EUA, pelo contrário há uma fragmentação de centros de decisão e de políticas que torna impossível compromissos políticos e sociais globais, pelo que (1) os grupos de interesse lutam por medidas fiscais favoráveis que lhes sejam dirigidas, ainda que o seu interesse maior seja um aumento de despesa, porque esse *trade off* não está disponível e (2) “ a estrutura de incentivos dos congressistas das comissões especializadas encoraja-os a oferecer reduções fiscais particulares das quais possam reclamar o crédito e a oporem-se a quaisquer aumentos de impostos pelos quais possam ser responsabilizados.”⁸⁴

O processo político segue um padrão em que os movimentos gerais da pressão fiscal, no sentido da subida ou descida de impostos, são determinados ou pela predominância de um certo sentimento ideológico, ou pelas circunstâncias da necessidade de receita ou condições macroeconómicas. Assim, os aumentos de impostos ocorrem no seio de “políticas de crise”⁸⁵ face a guerras ou devastação económica (as Guerras Mundiais e a Guerra da Coreia, e a Grande Depressão). Fora destes períodos (nos anos 20 e a partir dos anos 60) há uma tendência política geral no sentido de baixar os impostos, acompanhada ou não de argumentos Keynesianos

84 STEINMO (1993:11). No mesmo sentido, Brownlee (2004:130) refere a interacção entre “grupo de contribuintes que procuram agressivamente um tratamento preferencial para compensar os efeitos do *bracket creep*” e legisladores que tinha interesse em aumentar a complexidade da legislação para aumentar o seu poder enquanto criadores de “programas federais sob a forma de benefícios fiscais”

85 CONLAN, Wrightson e Beam, (1990:18).

de necessidade de estímulo à economia, nomeadamente no início dos anos 60 ou depois da crise petrolífera de 1973.

Nos momentos em que o ambiente político é favorável a reduções de impostos, essa redução é feita sobretudo através da criação de desagravamentos fiscais. Contudo, quando a pressão de acontecimentos exteriores determina um consenso político no sentido do aumento de impostos, estes acontecem por aumento das taxas ou descida do limiar de isenção e não por revogação desses desagravamentos fiscais. Essa revogação, que representa o aumento de impostos para alguém, parece não estar coberta por aquela legitimação política. Os factores que permitem o aumento geral dos impostos não são eficazes para possibilitar os particulares aumentos de impostos que são as revogações de benefícios fiscais.

Mesmo quando a expressão *tax reform* passa essencialmente a significar simplificação do sistema e eliminação dos *loopholes*, o processo legislativo segue um padrão previsível: as propostas de eliminação de benefícios fiscais são rejeitadas, ao mesmo tempo que propostas que baixam os impostos para alguém – porque aprofundam os benefícios existentes ou acrescentam outros - são aprovadas.⁸⁶

Esta dimensão do benefício fiscal como redução de impostos e como medida positiva de intervenção pública dá-lhe uma “ambiguidade”⁸⁷ que contribui para o seu sucesso: quando o ambiente ideológico é propício a reduções de impostos, o benefício fiscal prospera; quando o ambiente favorece a expansão de programas sociais, o benefício fiscal que tenha essa dimensão igualmente prospera; finalmente, quando a sociedade está dividida entre os que pretendem uma redução de impostos e os que pretendem uma expansão das funções do Estado, o benefício fiscal pode ser apresentado diferentemente a uns e a outros, e prospera.

c) Determinar quem deve suportar o peso da tributação é um processo que tem um certo carácter odioso, ao mesmo tempo que reduções fiscais significativas especialmente dirigidas a um grupo de pessoas não deixarão de ser notadas por estas.

86 WITTE (1985:193-4), que refere uma frase atribuída ao Senador Long que sintetiza o dilema: “há sempre maioria a favor de «reforma» mas é muito raro – depois de os interesses especiais terem feito o seu trabalho – que haja uma maioria para uma reforma em concreto”.

87 HOWARD (1997:184).

O decisor político tenderá assim a preferir as opções legislativas que tornem os perdedores de uma decisão difíceis de identificar, e ao mesmo tempo que para os ganhadores a vantagem fique o mais evidente possível.

A inflação, a partir dos anos 60, oferece uma ótima oportunidade de prosseguir estas finalidades. Os períodos de inflação, num imposto cujos escalões não são indexados nem anualmente actualizados, significam um agravamento da carga fiscal que não depende de nenhuma decisão do legislador, porque ao mesmo rendimento real do contribuinte vão correspondendo escalões de tributação mais elevados – fenómeno que tem a designação de *brackett creep*. O mesmo acontece com o limiar de isenção. Como se pode verificar no Gráfico 2, à estabilidade ou mesmo ligeira subida do seu valor nominal corresponde uma constante descida do valor real, provocada pela inflação.

Esta subida automática da carga fiscal é mais um factor que leva a uma “irresistível pressão para novos regimes fiscais preferenciais”.⁸⁸ A inflação aumenta a carga fiscal de forma difusa e sem uma decisão política explícita, criando assim a margem orçamental que permite ao legislador proceder a descidas de impostos sem redução de receita.

É o que acontece após a I Guerra Mundial e nas décadas de 60 e 70. No primeiro daqueles períodos, é o alívio da tributação dos mais ricos que está em causa. No segundo, a conjugação de crescimento real dos rendimentos e com a inflação empurra as classes médias das taxas base do imposto para as taxas fortemente progressivas originalmente pensadas apenas para os mais ricos. A não actualização dos escalões foi levando a que cada vez mais titulares de rendimentos do trabalho fossem abrangidos pelos escalões mais altos, criando a necessidade de alívio fiscal por via da criação de regimes especiais.⁸⁹

Os interesses dos próprios membros do Congresso vão no sentido de preservar este sistema em que a atenuação dos efeitos do *brackett creep* é levada a cabo através da criação ou expansão de excepções e deduções e não por meio de uma baixa geral das taxas. Sendo a redacção final dos benefícios fiscais determinada pelo Congresso,

88 BROWNLEE (2004:133).

89 WITTE (1985:236ss).

o método dá a este o poder de “porteiro” do sistema.⁹⁰

d) Nas despesas fiscais muito abrangentes, o número de contribuintes beneficiados é naturalmente uma importante fonte de resistência política à revogação de regimes preferenciais. Curiosamente, constata-se mesmo que a existência de benefícios fiscais dirigidos a um determinado sector da população é usada como fundamento para mais benefícios fiscais para o mesmo sector, porque se dá por adquirido que há uma legitimidade nessa discriminação. O tratamento fiscal mais favorável dos idosos é apontado como exemplo deste mecanismo.⁹¹

O tratamento fiscal discriminatório dos idosos tem origem em 1948, numa alteração ao *Federal Income Tax* que introduziu uma isenção adicional de \$600 para pessoas com 65 anos ou mais – justificada pela dificuldade que os mais idosos tinham em compensar o aumento de custo de vida com o acesso aos empregos mais bem pagos. A lei de 1948 foi a base de um conjunto crescente de benefícios fiscais dirigidos aos idosos, nomeadamente a eliminação do limite para dedução de despesas de saúde em 1951 e a introdução do *retirement income credit* em 1954.⁹²

Uma vez criado um padrão de tratamento fiscal privilegiado deste género, é extremamente difícil a sua reversão. Como refere PENNER (2000:1)

“os idosos são não só um importante bloco de votantes como constituem um grupo popular junto do resto da população. São geralmente os avós das pessoas, e poucos vêem com inveja a concessão de um prémio monetário no fim das suas vidas.”

Outro exemplo de criação de uma vasto grupo social favorecido pela despesa fiscal é a forma como, através de benefícios fiscais na tributação do rendimento, se criou nos Estado Unidos um Estado Social que, quando comparado com o que aconteceu nos países europeus, dirige predominantemente às classes médias (que

90 BROWNLEE (2000:58).

91 Cfr. CONWAY e Rork (2012) e PENNER (2000).

92 Cfr. CONWAY e Rork, (2012:1051-2). Os mesmos autores referem que os impostos estaduais rapidamente seguiram o imposto federal, existindo hoje em todos os estados uma qualquer redução de imposto paga pelos mais idosos, seja por discriminações positivas em função da idade, seja por tratamento mais favorável do rendimento recebido sob a forma de pensão.

são os contribuintes do imposto) e não aos mais pobres.⁹³ Este grupo social constitui-se assim como suporte político deste modelo apoios públicos: a hostilidade a uma expansão de um Estado Social assente predominantemente em despesa directa traduz-se também em hostilidade ao fim dos benefícios fiscais, quer porque deles depende esse modelo de Estado Social, quer porque a receita obtida pelo correspondente aumento da tributação poderia ser utilizada para financiar

e) Mesmo quando a intenção política de fechar as brechas no sistema consegue uma maioria, a reforma fiscal não se realiza pela eliminação dos regimes preferenciais – ou porque as consequências da revogação atingiriam outros contribuintes, ou porque a habituação a esses regimes torna a eliminação politicamente impossível. O que acontece então é que são introduzidas normas que limitam o funcionamento daqueles regimes especiais em certas circunstâncias. Este método, se limita o efeito dos regimes especiais na perda de receita, não contribui para simplificar a lei fiscal. Pelo contrário, à complexidade dos regimes especialmente favoráveis soma-se a complexidade dos regimes que os limitam, tornando o sistema mais difícil de aplicar e a lógica e justiça do sistema mais difíceis de sustentar.⁹⁴

O exemplo mais claro do aumento de complexidade criado pelas regras que procuram limitar o impacto das brechas no sistema fiscal é o AMT (*Alternative Minimum Tax*, ou seja, “Imposto Mínimo Alternativo”). Introduzido em 1969,⁹⁵ o AMT procura limitar a redução global da colecta resultante da utilização de um

93 Esta característica do Estado Social americano contrasta vivamente com a extrema progressividade da política fiscal até aos anos 80, quando comparada com a dos países europeus (STEINMO, 1993:36). MEHROTRA (2013:388) aponta que o próprio discurso dos partidários da redistribuição sempre assentou no papel do imposto e não no da despesa directa do Estado, que pode ter um efeito redistributivo mesmo quando financiada com impostos que não sejam progressivos. Ver ainda, em sentido semelhante, BROWNLEE (2000).

94 Neste sentido, WITTE (1985:173-5).

95 A introdução do AMT seguiu-se à revelação em 1969, pelo Secretário do Tesouro cessante de que 155 contribuintes com rendimentos tributáveis superiores a \$200.000 não tinham pago, em 1966, qualquer imposto de rendimento. O subsequente escândalo público levou a que este regime jurídico, fosse incluído no Tax Reform Act de 1969. (cfr. WITTE, 1985:166 e GRAETZ, 1997:113ss) Dirigido inicialmente a esses contribuintes de maiores rendimentos, acabou por abranger também uma larga fatia das classes médias porque os escalões do AMT não foram inicialmente indexados à inflação. Sobre o regime do AMT veja-se, por todos, HYMAN (2005:558ss).

conjunto de benefícios fiscais, que podia levar a que contribuintes de elevados rendimentos acabassem, através do uso dos diversos regimes preferenciais, por pagar pouco ou nenhum imposto. O projecto, com origem num trabalho dirigido por Stanley Surrey, determinava fundamentalmente um cálculo alternativo do imposto que excluía a consideração do mesmo tipo de regimes preferenciais que Surrey tinha identificado como dando origem a despesas fiscais.⁹⁶

O AMT introduz assim um método de cálculo do imposto paralelo ao do regime geral, com diferentes regras de cálculo da matéria colectável e da colecta e com taxas mais baixas, deixando de lado grande parte dos regimes preferenciais existentes na lei geral. Se o imposto assim calculado for superior ao apurado pelo regime geral, o contribuinte deve pagar a diferença, ou seja, o imposto devido é o que resulta das regras do AMT e não das regras do regime geral. Uma vez que é necessário calcular a colecta pelas regras do AMT para determinar se se está ou não abrangido, os custos de cumprimento deste regime são relativos não só aos contribuintes a quem é aplicado mas ao número 5 vezes superior de contribuintes que fazem esse cálculo.⁹⁷

Como bem se vê, a presença de um conjunto paralelo de regras de cálculo do montante de imposto a pagar é uma complicação adicional que não pode senão aumentar a complexidade global da tributação do rendimento – isto mesmo sem ter em conta que as próprias regras do AMT são geralmente descritas pela doutrina com muito complexas em si mesmas.⁹⁸

3.4. A ideia de tributação pelo rendimento acréscimo

No momento em que a tributação directa e progressiva do rendimento se consolida nos Estados Unidos, a ideia de simplicidade do imposto não está ainda na

96 LYON (1997:34-9).

97 SLEMROD e Bajika (2008:46-7).

98 Como comenta HYMAN (2005:559), “se isto soa complicado, é porque as regras são, de facto, imensamente complexas.”

ordem do dia. A complexidade crescente da tributação pessoal podia ser defendida como forma de adequação da colecta à capacidade contributiva individual, como se pode verificar nesta afirmação do director do *Internal Revenue Service*, Daniel C. Roper⁹⁹.

“A teoria da tributação do rendimento requer que a capacidade de cada contribuinte seja rigorosamente determinada. A lei fiscal é intrincada porque lhe foram introduzidas normas com o explícito propósito de tornar a incidência do imposto mais justa e imparcial”.¹⁰⁰

Esta complexidade não deriva da busca de finalidades extrafiscais,¹⁰¹ mas fundamentalmente de modulações da lei e de regimes especiais que procuram uma maior igualdade, ou pelo menos procuram justificar-se em termos de melhor justiça na tributação.¹⁰²

Nas décadas de 20 e 30, através dos trabalhos de economistas que tentam uma definição de um conceito de rendimento determinado com fundações económicas sólidas, é pelo contrário idealizado um imposto que se dirige sem desvios ao rendimento global – desvios nos quais se incluíam muitas daquelas provisões destinadas a tornar a incidência “mais justa e imparcial”.

3.4.1. Em Dezembro de 1920, numa conferência¹⁰³ organizada na Universidade de Columbia sob a égide de Edwyn Seligman, o seu discípulo Robert Murray Haig sintetiza um conceito de rendimento para servir de base à tributação baseado na ideia

99 Daniel Calhoun Roper (1867-1943) desempenhou as funções de *Commissioner of Internal Revenue* entre 1917 e 1920, tendo mais tarde ocupado o cargo de *Secretary of Commerce* na Administração Roosevelt.

100 Daniel Roper, “*What Should We Do with the Income Tax?*” discurso de 1919, *apud* MEHROTRA (2013:360).

101 É preciso ter presente que, embora nem o uso do imposto com finalidade extrafiscal nem o recurso a incentivos fiscais, ou agravamentos do imposto, para encorajar, ou desencorajar, comportamentos individuais ou sectores económicos, fossem ideias ausentes do pensamento tributário antes do século XX, foi apenas na década de 20 que A. C. Pigou introduziu como conceito a possibilidade de usar o imposto de forma não neutral como instrumento de correcção de externalidades e de aumento do bem estar, e que estas ideias não tinham ainda qualquer influência no desenho das políticas fiscais da época.

102 Neste sentido, veja-se STEINMO (1993:35-7) que responsabiliza essa forma de procurar tornar o sistema mais justo por duas características estruturais da tributação directa americana, a complexidade e baixa produção de receita.

103 HAIG (1921).

de acréscimo do poder de comando sobre os recursos escassos da sociedade.

Partindo da noção de que, substancialmente, o rendimento é um fluxo de utilidades, Haig conclui que usar o elemento psicológico de fruição de bens como base da tributação (ou, em geral, da análise económica) não é prático nem justo, sendo antes necessário usar valores monetários como base de comparação. Tendo assim presente que, pela necessidade do uso de valores monetários, o conceito operativo de rendimento se está a afastar da substância do fenómeno, porque as pessoas procuram satisfações e não objectos em si, conclui que:

“o conceito económico fundamental de rendimento como fluxo de satisfações tem que ser substancialmente transformado para ser utilizável na análise económica em geral, e em particular como base de repartição da carga fiscal. As satisfações só se tornam economicamente relevantes para este fim quando são susceptíveis de avaliação em termos de dinheiro. Na prática, é necessário desconsiderar os factores psicológicos intangíveis.” (HAIG, 1921:6)

Para obter “a melhor aproximação possível na prática” a essa noção subjacente de rendimento como fluxo de utilidades, Haig introduz a ideia de poder económico como base do conceito de rendimento— o “poder de satisfazer as necessidades, em vez das próprias satisfações” - que tem como consequência “tributar o titular do rendimento quando ele recebe o poder de atingir a satisfação, e não quando ele escolhe exercer esse poder”, afastando assim a ideia de escolha do consumo como base tributável.¹⁰⁴

A definição de rendimento será, então:

“o aumento do poder de cada um de satisfazer as suas necessidades num determinado período, poder que consiste (a) no próprio dinheiro ou (b) qualquer coisa susceptível de avaliação em termos de dinheiro. Mais simplesmente, a definição de rendimento que o economista oferece é: rendimento é o valor monetário do aumento líquido de poder económico de cada um entre dois pontos no tempo.” (HAIG, 1921:6. Ênfase no original.)

O desenvolvimento da definição de rendimento global, como base para a tributação directa, viria a ser feito na obra de Henry Simons, *Personal Income*

104 HAIG (1921:7).

*Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy.*¹⁰⁵ Partindo da ideia de Haig de que o rendimento é a expressão monetária do acréscimo de poder económico de um indivíduo num determinado período – o poder de “exercer controlo sobre o uso dos recursos escassos”¹⁰⁶ - Simons define rendimento como:

“a soma algébrica de (1) o valor de mercado dos direitos exercidos no consumo e (2) a variação de valor do estoque de direitos patrimoniais entre o princípio e o fim do período em questão” (SIMONS, 1938:50).

Esta noção, hoje geralmente conhecida por conceito de rendimento-acréscimo ou conceito Haig-Simons,¹⁰⁷ é assim definida do lado do uso do rendimento: o consumo mais a poupança líquida. Fica contudo claro que, para corresponder à noção dada, o valor somado do rendimento global deve necessariamente corresponder ao valor total de todas as fontes susceptíveis de financiar consumo ou poupança, ou seja, de todas as formas de acréscimo de poder aquisitivo relativas ao mesmo período temporal. A passagem do ponto de vista de acréscimo patrimonial para o ponto de vista do uso desse acréscimo patrimonial – que não é uma alteração, porque se trata de uma identidade contabilística - faz desaparecer as distinções de fonte porque uma unidade monetária de acréscimo suportará o mesmo valor de consumo ou acumulação independentemente da fonte.¹⁰⁸ Do ponto de vista das fontes do rendimento, esta noção tem que se basear na consideração conjunta e por igual de todas as fontes que contribuem para o aumento do “poder de mercado” do contribuinte.

105 SIMONS (1938).

106 SIMONS (1938:49).

107 Muitos autores referem que a designação deveria também incluir o nome do economista alemão George Schanz, pelo seu trabalho nesta definição em 1896 (assim, por exemplo, MUSGRAVE, 1967:47). Entre nós, J. S. RIBEIRO (2010:82ss.), analisando também os conceitos de Haig e Simons, descreve a teoria pioneira de Schanz como reconduzindo o conceito de rendimento a capacidade económica proveniente de todas as fontes susceptíveis de financiar o consumo sem diminuição do património, incluindo assim as aquisições a título gratuito e rejeitando as ideias de que a tributação deve excluir rendimentos que não são remuneração de um factor de produção, que são ocasionais ou que resultam de fontes não permanentes. O próprio SIMONS (1938:60ss) credita Schanz com a primeira aproximação ao conceito, e aponta também todo o debate na Alemanha desde os trabalhos de Gustav von Schmoller como o primeiro debate científico importante em torno do tema. Esse contributo alemão é aliás analisado nos Estados Unidos num interessante estudo de Paul WUELLER (1938) publicado no mesmo ano que o livro de Simons. CATARINO (2008:431) aponta também Luigi Einaudi com a adopção pioneira deste conceito na sequência dos trabalhos de Haig.

108 Andrews (1972:321).

É esse enraizamento na ideia de poder sobre os recursos escassos que distingue a opção pelo rendimento como critério de repartição em relação à alternativa do consumo. Esse poder, ainda que não utilizado, define a capacidade de pagar do contribuinte, enquanto que, como já vimos, de Hobbes a Kaldor, a opção pela despesa de consumo como critério de repartição fiscal radica no entendimento de que a efectiva utilização desses recursos escassos, subtraindo-os à riqueza comum em proveito individual, deve ser o critério de repartição do imposto.¹⁰⁹

O conceito de rendimento vai assim abranger incrementos patrimoniais que vão para além dos correspondentes à remuneração de factores produtivos, cuja inclusão é relativamente pacífica – o chamado “rendimento-produto”. Simons realça que o conceito fiscal de rendimento não resulta da decomposição do rendimento nacional pelos indivíduos, e que portanto devem integrar o rendimento pessoal (para fins de tributação) componentes como as transferências a título gratuito, que não correspondem a criação de rendimento nacional.¹¹⁰ A inclusão no conceito de rendimento também não depende de forma monetária, mas tão simplesmente de o consumo ou incremento patrimonial ser susceptível de uma avaliação monetária, incluindo-se portanto no conceito pagamentos, transferências e quaisquer outros rendimentos em espécie, o valor da fruição dos bens duradouros (que tem como exemplo mais significativo a utilização da habitação própria) e o consumo do produto do trabalho próprio. Finalmente o rendimento existe no momento em que se verifica a valorização do património individual, e os ganhos de capital (mais-valias) fazem assim parte do rendimento independentemente da sua realização (ou seja, da venda do activo).

Não se pense, a partir do enunciado da definição, que Simons não está consciente das dificuldades suscitadas por esta definição. Desde logo, dificuldades de

109 Cfr. *supra*, Introdução e 1.1.

110 Assim, como observam SLEMROD e Bajika (2008), o conceito de rendimento tributável torna-se independente do de Rendimento Nacional, e a soma dos rendimentos tributáveis dos indivíduos maior do que aquele agregado, sobretudo porque são contabilizada as aquisições a título gratuito que são aquisições individuais de riqueza mas que, do ponto de vista da Contabilidade Nacional, não representam criação de riqueza mas mera transferência da sua titularidade. SIMONS (1838:47-8 e 58) critica na concepção de rendimento dominante na Alemanha da viragem do século, que exclui do rendimento pessoal as doações, esse erro de identificar o rendimento pessoal como uma parte da criação anual de Rendimento Nacional (ou seja, a ideia de que pelo somatório dos rendimentos individuais se obteria o Rendimento Nacional).

concretização desta noção no plano teórico, ou seja, problemas levantados na formulação de regras legislativas que delimitem precisamente se um certo tipo abstracto de vantagem patrimonial deve ou não constituir rendimento tributável. Esta dificuldade está presente, por exemplo na questão de saber quais as vantagens associadas à prestação de trabalho que devem ser consideradas remuneração em espécie para efeitos de tributação.¹¹¹ Outras dificuldades surgem no plano da aplicação prática, ou seja, a identificação, avaliação e efectiva tributação pela administração fiscal, forçando-o a admitir restrições à tributação, por exemplo, do rendimento em espécie constituído pelo auto-consumo dos frutos do trabalho próprio.¹¹²

3.4.2 As obras de Haig e Simons têm um enorme impacto nos 80 anos decorridos desde então. O seu conceito de rendimento-acrécimo é presença quase obrigatória no tratamento que as finanças públicas fazem da tributação do rendimento, e inspira, ou é usado como parâmetro, num conjunto sistemas fiscais e de propostas de reforma fiscal.¹¹³

111 Quanto à remuneração em espécie do trabalho, que faz obviamente parte do conceito de rendimento, SIMONS (1938:123) adverte que, ainda que se ache arbitrária uma exclusão ou inclusão, é difícil formular propostas legislativas “construtivas” porque “há aqui uma insuperável dificuldade, mesmo de princípio”. Ilustra essa dificuldade com o dilema, criado pelo austríaco Friedrich von Kleinwächter, de como tributar o ajudante de campo do soberano que é alojado e alimentado no palácio e tem que acompanhar o príncipe ao teatro e à ópera – problema cuja complicação pode aumentar se se admitir que o *Flügeladjutant* detesta tanto teatro como ópera – dilema que declara Simons sem solução teórica possível (*ibidem*, 53).

112 SIMONS (1938:110ss) reconhece a impossibilidade prática de submeter todos estes rendimentos a um imposto, defendendo que a lei deve sobretudo tributar os casos em que o património é empregue directamente em utilizações de consumo. Nos casos em que se consome o produto do trabalho próprio, a isenção de tributação “não conduz a uma desigualdade relevante na distribuição da carga fiscal” porque tal rendimento não apresenta o as mesmas desigualdades de distribuição que o rendimento derivado do património, e tenderá a diminuir de importâncias nos escalões mais elevados de rendimento (*ibidem*, 112-3). Vemos assim que, nos pormenores, a definição do conceito de rendimento acaba por ser condicionada por considerações distributivas (STAUDI, 1996:660).

113 O primeiro documento oficial a usar o conceito Haig-Simons como base de uma proposta de reforma da tributação do rendimento terá sido, segundo SANDFORD (2000:42) o *Report of the Royal Commission on Taxation*, canadiano, de 1966, conhecido como Relatório Carter, embora a possibilidade avançada neste relatório de permitir a dedução ao rendimento das despesas consideradas “não discricionárias” que sejam efectivamente realizadas – o equivalente às nossas deduções para despesas de saúde, educação e habitação – não merecesse provavelmente a aprovação de Simons (veja-se a esse propósito a crítica de BITTKER, 1968:641-3). A reforma portuguesa da tributação do rendimento em 1988 usou também como base este conceito de rendimento (cfr. *infra*, 4.2).

No plano teórico de definição de um conceito económico de rendimento a noção sofre pouca contestação.¹¹⁴

Quanto à questão de dever ser o rendimento assim definido a base da tributação directa, ao “*comprehensive income tax*” é contraposta a ideia alternativa de tributação da despesa de consumo, como já referimos.

A extensão do conceito de rendimento enquanto princípio informador de um sistema tributário é também criticada, por ser considerada excessiva, por quem entende que o rendimento como índice de capacidade fiscal pressupõe a liquidez necessária à satisfação da obrigação de imposto. Liquidez que está ausente no caso da inclusão de valores de utilização ou de valores não realizados.¹¹⁵

Uma abordagem alternativa é oferecida pela teoria da tributação óptima do rendimento, com origem no seminal artigo de James Mirrlees, “*An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*.”¹¹⁶ Esta corrente considera que o imposto sobre o rendimento observado (o rendimento real, tanto quanto pode ser determinado pela administração fiscal) é uma solução inferior à da tributação da própria capacidade de gerar rendimento.¹¹⁷ O entendimento baseia-se na ideia, que nos parece muito discutível, de que rendimento ou património são apenas indicadores de uma qualidade mais essencial do indivíduo, qualidade que se deveria idealmente tributar directamente através de impostos não distorcedores.¹¹⁸ Duas pessoas com a mesma capacidade de gerar rendimento deveriam ser tributadas no mesmo valor, independentemente de uma delas ter um menor rendimento real por escolher dedicar

114 MUSGRAVE (1967), defendendo o conceito de Simons de *comprehensive income*, sustenta que é necessário um conceito de rendimento como princípio orientador para que a discussão da justiça das opções de política fiscal tenha sentido, e que a escolha da definição de Simons, uma vez escolhido o rendimento como indicador preferível da capacidade contributiva, é uma questão “de pensamento consistente”. O conceito Haig-Simmons está na base do tratamento do conceito de rendimento para efeitos de tributação em inúmeras obras jurídicas ou económicas de Finanças Públicas e Direito Fiscal. veja-se, entre muitos outros, SLEMROD e Bajjka (2008), ROSEN (2002:336), HYMAN (2005:506ss) entre nós, Teixeira RIBEIRO (1997:296-9) e Xavier de BASTO (2007:41ss).

115 Cfr. CATARINO (2008:431 e 438) que refere neste sentido os autores alemães Joachim Lang e Klaus Tipke.

116 MIRRLEES (1971).

117 Veja-se neste sentido, além do citado artigo de Mirrlees, também ATKINSON e Stiglitz (1976:70ss) e, mais recentemente, MIRRLEES et al. (2011:69ss), para uma análise da posição, TUOMALA (1990) e ZELENAK e Moreland (1999).

118 Cfr. *infra*, 5.2.

uma maior proporção do seu tempo ao lazer. Nomeadamente na tributação do rendimento do trabalho, se fosse possível determinar o montante do imposto em função da capacidade de gerar rendimento, evitar-se-ia o efeito de distorção na escolha entre trabalho e lazer que a tributação do rendimento real inevitavelmente acarreta.¹¹⁹ É assim apenas por limitações de informação do Estado – pela impossibilidade de conhecer essas qualidades relevantes a não ser pelas suas manifestações em consumo ou rendimento – que se concede não ser praticável a abordagem.¹²⁰

A tradução do conceito Schanz-Haig-Simons na política fiscal real é mais mitigada do que a sua aceitação pela análise económica. A ideia de alargamento da base por forma a que esta coincidissem com a noção económica de rendimento nunca foi verdadeiramente realizada por nenhum imposto de rendimento.¹²¹

3.4.3 Para o objecto da nossa investigação são contudo menos importantes estas questões relativas à definição da matéria colectável do que a ideia, suscitada por Simons a partir daquela definição de rendimento, de que a tributação deve derivar simplesmente da aplicação uniforme ao rendimento de uma taxa - melhor, de um conjunto de taxas progressivas - devendo assim a tributação ser limpa de regimes mais favoráveis, quer quanto à fonte do rendimento, quer quanto ao seu uso .

A ideia de tributação pelo rendimento global (*comprehensive income*) significa assim na construção de Simons a uniformidade de tratamento de todos os tipos de rendimento e a inexistência de deduções que não sejam, em consonância com uma noção de rendimento líquido, as das despesas necessárias à obtenção desse rendimento. Recusa assim que o imposto se possa tentar dirigir a um indicador de

119 Neste sentido, STIGLITZ, (2000:472) e MIRRELES *et al.*, (2011:69).

120 STIGLITZ, (1994:45-7).

121 Xavier de BASTO (2007:44). A base tributável definida pelas legislações é geralmente mais restrita do que definida pelo conceito de rendimento-acrécimo, quer por dificuldade prática inultrapassável na determinação de alguns rendimentos, quer por opções de não tributar partes do rendimento do património, sobretudo rendas imputadas – mas é também mais extensa na medida em que geralmente rendimentos como os juros são tributados pelo seu valor nominal, sem ter em conta a depreciação da moeda (SLEMROD e Bajika, 2008:31-2).

capacidade contributiva distinta da expressa pelo rendimento. Tratar igualmente pessoas nas mesmas circunstâncias significa tratar igualmente pessoas com o mesmo rendimento, e tratar de forma diferente pessoas em circunstâncias diferentes significa procurar reduzir através do imposto as desigualdades de rendimento.

Simons assenta as suas propostas fiscais em termos de igualdade de tratamento dos contribuintes, desconsiderando os eventuais prejuízos de eficiência económica como custos de atingir esse tratamento justo dos contribuintes.¹²² Propõe um critério de avaliação do imposto em termos da sua conformidade a duas definições simples de igualdade vertical e horizontal: os “efeitos sobre o grau de desigualdade económica” e “a equidade [*fairness*] entre pessoas em circunstâncias semelhantes”.¹²³

O princípio de igualdade vertical, orientador do desenho do imposto, é assim a redução das desigualdades de rendimento, mas Simons descarta quer a defesa do imposto progressivo em termos utilitaristas – o princípio da minimização do sacrifício, em qualquer das suas variantes – quer o princípio da capacidade de pagar, se entendida como algo de distinto do rendimento.¹²⁴ A justificação para a progressividade resulta simplesmente da constatação de que a distribuição existente do rendimento é mais desigual do que é percebido como justo, servindo a progressividade como ferramenta para reduzir essa desigualdade:

“O argumento para uma progressividade drástica da tributação deve assentar no argumento contra a desigualdade – no juízo ético e estético de que a distribuição do rendimento existente um grau e tipo de desigualdade que é distintamente desagradável [*unlovely*]” (Simons, 1938:18-19).

122 Simons assume que, admitindo a desejabilidade da redução de desigualdades, uma progressividade no grau que é necessário tem necessariamente um custo em termos de crescimento económico, nomeadamente em termos de formação de poupança. “Só um grau inadequado de progressividade é que não tem qualquer efeito na produção e progresso económico” (SIMONS, 1938:19). Não considera essa objecção decisiva, porque não admite que se deva dar absoluta prevalência às preocupações de crescimento em detrimento das de justiça, escrevendo a esse propósito que “frisar as nossas obrigações para com os filhos dos nossos filhos é frequentemente um meio de desviar a atenção das patentes obrigações perante os nossos contemporâneos”, rematando com uma frase que ficou famosa: “Tanto o progresso como a justiça são luxos caros – caros, sobretudo, em termos um do outro (*ibidem*, p. 24).

123 SIMONS (1938:205).

124 A igualdade vertical traduz-se no “princípio de que o imposto de rendimento deve realizar a diminuição sistemática de uma forma de desigualdade objectivamente mensurável”, ou seja, da desigualdade de rendimento SIMONS (1938:138).

Simons, tal como Seligman, rejeita portanto que os princípios de justiça tributária sejam susceptíveis de uma prova científica, não podendo a discussão da igualdade vertical e horizontal ir além “desta expressão de fé e convicção”.¹²⁵

Quanto à “equidade entre pessoas com circunstâncias económicas semelhantes”, como princípio de igualdade horizontal, é também defendida *em face da noção de rendimento que propõe*. Para o uso de concepções de “*ability*” ou “*faculty*” tem estas palavras pouco caridosas:

“Toneladas de papel foram empregues a ensinar ao mundo que os impostos devem ser lançados de acordo com a capacidade – talvez porque esta palavra resiste a qualquer definição em termos de qualquer base sobre a qual os impostos sejam ou possam vir a ser lançados. Enquanto a questão é se os impostos devem ser distribuídos em função de rendimento, consumo ou património, a resposta é que deveriam ser proporcionados à capacidade ou faculdade, que não pode ser concebida quantitativamente ou definida em termos de um procedimento de medida. Esta resposta indica que quem a escreve (...) acha útil na sua profissão o tipo de princípio do qual, como do chapéu de um ilusionista, tudo pode ser retirado.” (Simons, 1938:17)

O pensamento de Simons não abre assim margem para um tratamento diferenciado determinado pelo facto de contribuintes com o mesmo rendimento terem uma diferente capacidade contributiva., rejeitando quer a ideia de Seligman (e Mill) de discriminação dos rendimentos em função do seu tipo, quer o princípio de deduzir despesas efectivamente suportadas ao rendimento por forma a obter uma medida de rendimento “disponível” - embora aceite que se façam deduções fixas para dependentes, nomeadamente filhos menores, na medida em que não são titulares de um poder económico autónomo e dependem do contribuinte.¹²⁶

Creemos que o que justifica esta oposição de Simons a conceitos menos objectiváveis do que rendimento é a preocupação que a abertura a esses conceitos mais vagos conduza ao tipo de “complexidades” que marcavam o *Federal Income Tax* e minavam a progressividade, na lógica da afirmação de Daniel Roper citada acima. Simons parece estar disponível para aceitar consequências concretas que lhe pareçam injustas para evitar a injustiça maior resultantes da abertura da distribuição

125 WITTE (1985:51).

126 SIMONS (1938:141).

da tributação a critérios vagos e potencialmente arbitrários.¹²⁷ A escolha que o legislador enfrenta é assim:

“A escolha entre seguir uma regra apesar das suas ocasionais consequências infelizes ou admitir uma massa de excepções e distinções casuísticas. (...) De outro modo, passamos a questão para um mundo de dialéctica povoado por palavras como capacidade, faculdade, sacrifício, máxima vantagem social, ou outras do mesmo género; e deste mundo não há retorno para o mundo real da legislação e administração fiscais” (SIMONS, 1938:138-9).

Uma posição deste género não põe directamente em causa, no nosso entendimento, aqueles aspectos do imposto de rendimento que representam a prossecução de uma finalidade extrafiscal, ou seja, na designação comum, os benefícios fiscais. Como é claro, se o legislador explicitamente sacrifica a igualdade tributária em favor de uma finalidade de política económica, não está em causa a consistência do critério de igualdade mas tão-só o seu afastamento no caso concreto. O que a posição de Simons põe em causa são os afastamentos em relação ao conceito de rendimento por regimes mais favoráveis que se procuram justificar em termos de uma maior igualdade, ou seja, substituir o rendimento enquanto critério de repartição por um outro critério.

Musgrave, num artigo de 1967, faz a defesa do conceito de rendimento de Simons mas procura moderar esse completo preenchimento da ideia de capacidade contributiva pelo de rendimento. Para Musgrave a opção pelo conceito de rendimento acréscimo “assenta na sua superioridade como conceito de equidade”, como “melhor medida da capacidade contributiva”.¹²⁸ É a ligação do rendimento à capacidade contributiva, ou melhor, a ideia de que o rendimento é um bom índice dessa capacidade contributiva, que dá a esse conceito de rendimento a sua fundamentação de justiça.

Musgrave aceita contudo tanto deduções ao rendimento com finalidade

127 Na interpretação de WITTE (1985:56-7), Simons afasta a presença de considerações da capacidade contributiva individual porque a capacidade de o imposto reduzir as desigualdades - a sua concepção de igualdade vertical - afere-se em relação a “classes sociais definidas em termos largos [em função do rendimento] e não a casos individuais”, já que, se descermos à capacidade contributiva individual, as circunstâncias particulares de cada caso, susceptíveis de afectar essa capacidade contributiva tornariam impossível uma graduação objectiva do imposto.

128 MUSGRAVE (1967:48-9).

extrafiscal, destinadas a induzir determinados usos do rendimento, como deduções que reflectem diminuições de capacidade contributiva – é, segundo cremos, o primeiro autor a fazer claramente a contraposição.¹²⁹ As primeiras “claramente ofendem o princípio da igualdade horizontal” mas são criadas em atenção a outros objectivos de política”¹³⁰. Já as segundas consideram situações em que “contribuintes com idêntico rendimento e dimensão da família têm necessidades diferentes”,¹³¹ e através de deduções ao rendimento tributável realiza-se melhor o princípio da igualdade.

Naturalmente, uma vez admitido este afastamento em relação à igualdade medida em termos estritos de rendimento, abre-se a porta à proliferação de excepções cuja conexão com a capacidade contributiva é cada vez mais distante e discutível. Como refere John Witte, conduz a “um desmoronar teórico que deixa os modernos defensores do rendimento global como matéria colectável na posição desconfortável de parecerem apoiar excepções com base em valores pessoais ou arbitrários.”¹³²

Que Musgrave tem consciência do risco da posição que toma é, quanto a nós, sugerido pela forma restritiva como caracteriza essas deduções baseadas na igualdade: despesas médicas e de “*disaster relief*”, sujeitas a um patamar mínimo de dedução por forma a que só seja desconsiderado o tratamento igual face a rendimento igual quando os contribuintes tenham necessidades de facto muito diferentes.

129 MUSGRAVE (1967:56-7). O autor dá como exemplo a dedução de despesas emergentes de “desastres”, sejam elas médicas ou de outra natureza. Não fica concretizado que outras despesas além de saúde quer Musgrave abranger com “*disaster expenses*,” mas o uso da expressão parece indicar que as condicionantes externas ao rendimento devem ser consideradas na capacidade contributiva apenas quando assumem certa dimensão ou relevância. Na verdade, para tratar das as consequências patrimoniais negativas de um “desastre” não é necessário sair do conceito de rendimento pois trata-se de uma variação patrimonial negativa que deveria ser considerada no saldo do período em causa.

130 MUSGRAVE (*ibidem*, 56). O exemplo que cita é o das as deduções de doações com fins de caridade.

131 MUSGRAVE, *ibidem*.

132 WITTE (1985:55).

3.4.4 – Stanley Surrey e o conceito de despesa fiscal

Se nos anos 30, para Henry Simons, o problema essencial da proliferação dos regimes especiais de tributação era a diminuição da progressividade do sistema porque que o Congresso tributava os rendimentos mais elevados “com uma peneira”¹³³ no pós Guerra foi-se generalizando a ideia de que do conjunto alargado de regimes especiais, ainda que justificados por objectivos meritórios, resultava uma erosão generalizada da base tributária a favor de grupos e sectores individualizados.¹³⁴ Começa assim a ganhar terreno a ideia de *Tax Reform* enquanto proposta de alargamento da base do imposto por eliminação desses regimes especiais

O segundo pilar teórico dessa desta ideia reformista foi o contributo de Stanley Surrey, um Professor de Direito da Universidade de Harvard e *Assistant Secretary of the Treasury* durante as administrações Kennedy e Johnson, que em 1967,¹³⁵ o iniciou a preparação de uma compilação de regimes especiais da tributação federal do rendimento. A sua contribuição fundamental o novo ponto de vista para encarar os desagravamentos fiscais: eles prosseguem objectivos que também podem ser prosseguidos através de despesa directa do Estado e constituem uma afectação de recursos decidida, tal como a despesa, pelos poderes públicos,¹³⁶ e portanto podem também ser vistos como despesa realizada através do sistema de impostos, ou seja, *despesa fiscal (tax expenditure)*.

Olhando o desagravamento fiscal como despesa fiscal, deve então produzir-se

133 SIMONS (1938:219).

134 Esse é o conteúdo essencial do alerta que constitui o artigo de J. A. PENCHMAN (1957).

135 Segundo o próprio SURREY (1973:3) o conceito foi inicialmente apresentado ao público num discurso de Novembro de 1967, após o qual, pela iniciativa de Surrey, o Tesouro iniciou a recolha da informação relativa à extensão dessa despesa fiscal.

136 BARTLETT (2012:95) destaca essa dimensão da despesa fiscal como questão de determinação da utilização de recursos: tanto as despesas directas como as despesas fiscais podem desviar recursos de uma afectação decidida pelo mercado para uma que é decidida pelo Estado. Mesmo as compras de bens e serviço, acrescenta, poderiam ser realizadas através de um mecanismo de despesa fiscal (através de incentivos fiscais ao fornecimento de bens ao Estado concedidos através de créditos fiscais reembolsáveis).

O exemplo dado é particularmente impressionante: uma despesa de aquisição poderia ser paga com um *tax credit* transaccionável; se a *tax expenditure* não for contada como despesa, parece que essa despesa pública não existe.

um orçamento dessa despesa. Sob instruções de Surrey, o Departamento do Tesouro produziu um relatório com a lista desses regimes preferenciais - o Orçamento da despesa fiscal.

Em 1973, Surrey populariza através do livro *Pathways to Tax Reform*¹³⁷ o conceito de despesa fiscal. Os objectivos de um orçamento de despesa fiscal, tal como enunciados por e correspondendo no essencial aos objectivos com que hoje se realizam documentos do mesmo género,¹³⁸ são:

- Prestar informação sobre a existência e a dimensão da receita fiscal a que se renuncia, nomeadamente porque em processos em que, para corrigir desequilíbrios orçamentais, se discute a necessidade de aumentar a receita fiscal ou reduzir a despesa pública, a invisibilidade característica da despesa fiscal afasta-a de ser sequer considerada, apesar de a redução de desagravamentos fiscais poder servir ambos os objectivos.
- Comparar os recursos afectos através de despesa fiscal a objectivos de política através de benefícios fiscais com os recursos afectos através de despesa directa, e comparar os resultados de ambas.
- Avaliar previamente medidas que visem criar nos regimes geradores de despesa fiscal, traduzindo a medida de linguagem fiscal para a linguagem de despesa.¹³⁹

Esta ideia de que é possível, e útil, “traduzir” a linguagem fiscal, ou seja, exprimir um desagravamento fiscal na óptica de afectação de recursos públicos, é um ponto a que Surrey dá particular importância. A linguagem do benefício fiscal, adverte, é enganadora, com a sua “aparente capacidade de oferecer a ajuda adequada

137 SURREY (1973:3).

138 Cfr OCDE, 2010; MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (2014b).

139 cremos que nunca e demais destacar a utilidade de caracterizar uma medida fiscal na sua dimensão de despesa *antes* da sua aprovação. Uma das principais utilidades da linguagem de despesa fiscal face à redacção da norma fiscal é estimar o resultado financeiro total de uma medida que sob a forma de norma fiscal nos aparece sempre representada pelo seu resultado individual. Apenas recentemente (pela Lei n.º 22/2011) foi introduzida na legislação orçamental portuguesa uma obrigação de produzir informação neste sentido, embora, quanto a nós, não da forma mais feliz (cfr infra, 4.2.4.).

a quem quer que dela necessite”, uma vez que se trata de uma redução de imposto, e eventualmente com uma finalidade com a qual podemos simpatizar. Traduzida para linguagem de despesa, ela dá-nos pelo contrário o valor total dos recursos públicos que serão desta maneira transferidos para os particulares, o resultado pretendido e os beneficiários, permitindo compará-la com vias alternativas de prosseguir o mesmo resultado.¹⁴⁰

Os primeiros relatórios do tesouro foram produzidos por iniciativa deste departamento e faziam ainda parte do Orçamento, mas na reforma do procedimento orçamental de 1974 (*Congressional Budget and Impoundment Act of 1974*, ou *Budget Act*), foi criada a obrigação de publicação anual da lista das despesas fiscais.¹⁴¹

Embora o objectivo aparente de Surrey fosse esta melhoria do processo de decisão orçamental, por detrás dos seus esforços estava a adesão à ideia de Henry Simons de fazer aderir a tributação do rendimento ao conceito económico de rendimento-acréscimo. Procurava assim chamar a atenção para os aspectos da legislação fiscal que se afastavam desse modelo.

O conceito de despesa fiscal é definido precisamente tendo como referência o conceito de Simons. Surrey separa no imposto os elementos estruturais, “necessários” ao funcionamento do imposto, e os elementos de despesa fiscal, como elementos constantes de “normas especiais” que “não são necessárias ao seu funcionamento”, usando apenas o mecanismo do imposto para fazer transferências.¹⁴² Surrey tem então que enfrentar, pela primeira vez, o problema que desde então não deixou de perseguir a questão das despesas fiscais – a definição de um parâmetro de tributação em relação ao qual se possa dizer que uma determinada norma fiscal, por representar um afastamento em relação à regra, cria uma despesa fiscal.¹⁴³ A escolha

140 SURREY, (1973:39-40).

141 Secção 3(3) da Public Law 93-344 (*Budget Act*). Nessa norma as despesas fiscais são definidas como: “Perda de receita atribuíveis a normas da legislação federal de imposto de rendimento, que estabeleçam especiais exclusões, isenções ou deduções ao rendimento bruto, ou que permitam créditos especiais, uma taxa de imposto preferencial, ou um diferimento do pagamento do imposto”.

142 SURREY (1973:6). Formulação semelhante, e mais frequentemente citada, desta separação, é a presente em SURREY e McDaniel (1985:3).

143 BURMAN (2003), SHAVIRO (2004) e ALTSHULER e Dietz, (2011) dão uma panorâmica dos problemas enfrentados nesta determinação de um padrão de tributação “normal” do rendimento. Além desta, a

é tomar por base a ideia de que a totalidade do rendimento-acrécimo deve ser tributado a uma taxa uniforme, com um mínimo de modificações¹⁴⁴: apenas a não tributação das rendas imputadas, as isenções pessoais e taxas progressivas e o quociente conjugal são consideradas como fazendo parte da estrutura base do imposto.¹⁴⁵

Com a adopção do conceito de rendimento acréscimo como parâmetro, a ideia de orçamento da despesa fiscal, além da sua contribuição para o procedimento orçamental, oferece como contributo à ideia de *tax reform* um instrumento para colocar em destaque todos os regimes fiscais que se afastam um imposto de rendimento do tipo ideal de *comprehensive income tax*.

3.5. Tax Reform

A aprovação, em 1986, do *Tax Reform Act* (TRA), talvez a mais famosa reforma fiscal das últimas décadas, é geralmente considerada um acontecimento tão improvável que mereceria a designação, que tomámos emprestada no início deste trabalho, de “Reforma Fiscal Impossível.” John Witte, a cuja obra temos recorrido frequentemente ao longo deste capítulo, escreve no final do seu *Politics and Development of the Federal Income Tax*, publicado em 1985, uma ano antes do TRA, sobre as propostas de reforma fiscal:

“Não há nada, absolutamente nada na história da política [politics] do

outra dificuldade que se levanta - e que Surrey não considera - tem a ver com a questão de, identificada norma como dando origem a despesa fiscal, quantificar essa despesa, designadamente considerando ou não as possíveis respostas comportamentais dos agentes económicos (à criação ou à revogação da medida, consoante os casos). Põe-se também a questão de saber se devem ser consideradas “despesas fiscais negativas”, ou seja, casos de sobretributação face ao padrão “normal” do rendimento-acrécimo.

144 Assim, por exemplo, os mecanismos de eliminação da dupla tributação económica ficam de fora da definição de Surrey, o que é uma opção bastante discutível (BURMAN, 2003:618).

145 SURREY (1973:12-13). A necessidade de justificar que o quociente conjugal não é um afastamento da tributação do rendimento global deve entender-se como expressão de uma concepção ultrapassada de que o poder económico facultado pelo rendimento se deveria ser medido para o conjunto do agregado familiar e não ao nível do indivíduo.

imposto de rendimento que indique que algum destes esquemas tenha a menor esperança de ser aplicado como proposto” (WITTE, 1985:380).

Invertendo uma tendência de décadas, procedeu à redução da despesa fiscal dos impostos de rendimento americanos em cerca de 40%¹⁴⁶, traduzindo o programa central das ideias de *Tax Reform* de alargamento da base e redução das taxas: a taxa marginal mais elevada, que ainda dez anos antes estava próxima dos 70%, foi fixada em 28% e, se é certo que rapidamente subiu, nunca mais atingiu os valores típicos até à década de 70. A escala em que se movem as taxas marginais do imposto de rendimento mudou, e essa mudança, que teve grande influência na política fiscal de muitos países, prolonga-se até hoje.

No final dos anos 70, tanto os observadores como os participantes no processo legislativo fiscal tinham a consciência de que o sistema tinha atingido um grau de complexidade insustentável. Contudo, apesar da generalizada suspeita de que *lobbies* e interesses especiais estavam por detrás dessa complexidade, havia também, na análise mais esclarecida, a consciência de que um produto final cheio de injustiças era fundamentalmente o produto de inúmeras decisões que procuravam a justiça fiscal ou pelo menos procuravam legitimar-se em termos de justiça fiscal. Este sentimento é bem expresso pelo desabafo de Barber Conable¹⁴⁷ numa mesa redonda sobre política fiscal em 1978:

“O desejo de igualdade conformou o nosso sistema fiscal. Ninguém começou com o objectivo de fazer um sistema complexo. Talvez muitas coisas não fossem tributadas, mas pelo menos toda a gente era tributada da mesma maneira. Então descobrimos que tínhamos uma economia complicada, e que a lei fiscal era injusta para algumas pessoas, e introduzimos excepções, e depois introduzimos excepções e excepções.”¹⁴⁸

Como já observámos, em períodos de inflação e crescimento económico, as descidas de impostos e criação de desagravamentos fiscais não se traduziam em

146 McLURE (2011:3).

147 Barber Conable (1922-2003) foi membro da Câmara dos Representantes, eleito no Estado de Nova Iorque, pelo Partido Republicano, entre 1963 e 1985. Em 1986 assumiu as funções de Presidente do Banco Mundial.

148 *Apud* STEINMO (1993:38).

descida do volume da receita: Elas aproveitavam antes a margem concedida pelo crescimento económico real, que aumentava a matéria colectável disponível para ser tributada e pela inflação que, na ausência de ajustamentos no valor dos escalões, empurrava os contribuintes para escalões mais altos. Na década de 70 é apenas o segundo destes processos que essencialmente se verifica: “estagflação” empurra cava dez mais contribuintes das classes médias para escalões de tributação mais elevados, mas sem crescimento económico esse mecanismo traduz-se em subida ainda mais acentuada da carga fiscal. Em 1981, em resultado desse processo de *brackett creep*, a receita do ultrapassou os 10% do PIB, o seu ponto mais elevado desde a II Guerra.¹⁴⁹

Estava criando o ambiente propício a uma “revolta fiscal” e a pressão para descidas radicais nas taxas de imposto. No princípio dos anos 70, uma maioria dos americanos considerava o imposto de rendimento o mais justo de todos os impostos, posição que se tinha invertido no final da década, com uma maioria semelhante a considerá-lo o mais injusto.¹⁵⁰ Um sentimento anti-governo, caracterizado por atitudes negativas face ao aumento da despesa pública, à qualidade dos serviços públicos e especialmente ao crescimento das políticas sociais e de assistência, tinha encontrado na contestação aos impostos elevados a sua bandeira política fundamental.¹⁵¹

As ideias de alargamento da base tributária, em contrapartida, se tinham conquistado a generalidade dos especialistas, continuavam a ter o mesmo destino em sede de processo legislativo. Em 1978 a Administração Carter apresenta uma iniciativa que se apresentava como estando na linha dos princípios de “*Tax Reform*”: O objectivo é o alargamento da base através da eliminação de benefícios fiscais - ao mesmo tempo que propõe novos benefícios fiscais no imposto de rendimento como instrumento de política e objectivos claramente extrafiscais. Esta coexistência de intenção de “reforma” com novas propostas de benefícios fiscais leva J. WITTE (1985:216) a comentar: “reforma fiscal significava apenas que a matéria colectável devia ser expandida naquelas áreas específicas em que a administração considerava

149 HASSETT e Mathur (2009:14).

150 GRAETZ (1997:4). Este autor ilustra esta modificação com a forma como o candidato presidencial Jimmy Carter, interpretando a opinião geral, se referiu ao imposto de rendimento como “uma vergonha para a raça humana”.

151 BROWNLEE (2004:139ss).

haver uma vantagem injustificada”.

A eleição de Ronald Reagan como presidente dos Estados Unidos (quase simultânea com a eleição de Margaret Thatcher no Reino Unido, ocorrida um ano e meio antes) marca um dos momentos de viragem política mais significativos ocorridos no Ocidente na segunda metade do Século XX. Os dois líderes das poderosas democracias anglo-saxónicas trouxeram consigo uma revolução (ou talvez contra-revolução) ideológica no pensamento sobre o papel do Estado, que se manifestou, nas duas vertentes da política orçamental, em críticas mordazes ao montante da despesa e a a componentes da despesa dita “social”, por um lado, e por um ataque ao peso da carga fiscal e ao nível de tributação que incidia sobre os maiores rendimentos (ou seja, as taxas marginais mais elevadas) por outro.

Trate-se de uma relação de causalidade, de correlação ou simplesmente de coincidências, a verdade é que este momento histórico é também marcado por duas alterações de tendência, de enorme significado na história das últimas décadas, e cujo efeito se faz sentir em todo o mundo ocidental: por um lado, a interrupção ou abrandamento da tendência para o aumento da despesa pública e, por outro, o crescimento da desigualdade de rendimentos caracterizado essencialmente por uma elevada concentração de rendimentos e património no decil e centil mais ricos.¹⁵²

No caso de Ronald Reagan, e no domínio específico da política fiscal, vemos introduzir no discurso político as ideias da chamada “economia do lado da oferta” (*supply side economics*)¹⁵³, escola de pensamento que exalta as virtudes das descidas de impostos sobre o crescimento económico, considerando que são tais os efeitos positivos que podem ser desconsideradas as consequências no equilíbrio orçamental (porque esse crescimento económico traz receitas que compensam as que se perdem por via das descidas de impostos).¹⁵⁴ Outro argumento sobre a descida de impostos

152 Sobre estas duas tendências veja-se, por todos, respectivamente TANZI e Schuknecht, (2000) e Thomas PIKETTY (2013).

153 Para uma visão (muito crítica) do pensamento económico dos “*supply siders*” veja-se, por todos, KRUGMAN (1994, esp. 82-169). Sobre a influência destas ideias na presidência de Reagan, veja-se BLUMENTHAL (1986, esp. 166–7 e 190–96).

154 A ideia de que os efeitos de desincentivo dos impostos podem ser de tal modo altos que receita subiria em consequência da descida da carga fiscal foi popularizada na época com uma representação a que se chamou “curva de Laffer” - uma curva relacionando a receita fiscal com a taxa de imposto, e que tem uma receita fiscal de zero nas taxas de 0 e 100%, o que naturalmente implica que há um

cuja utilização política pode ser atribuído a Reagan é o famoso “*starve the beast*”, ou seja, a ideia de que as descidas da receita fiscal podem e devem anteceder as reduções da despesa porque a pressão política no sentido da obtenção de equilíbrio orçamental forçará o Estado a essa redução.¹⁵⁵

Curiosamente, Reagan parte de uma oposição contrária à ideia de “*tax reform*” no sentido do alargamento da base pela eliminação de despesas fiscais. O próprio conceito de despesa fiscal era rejeitado na sua retórica, como forma de o Estado reclamar como seu uma parte “perdida” da receita fiscal, que Reagan preferia antes ver como dinheiro que pertencia aos indivíduos. A sua forma de cavalgar a revolta fiscal do final dos anos 70 foi colocar no centro do seu programa político “cortes profundos e alargados nos impostos que pudessem facilmente ser compreendidos” (BROWNLEE, 2004:141) e que não deixavam de incluir nova despesa fiscal.

O TRA é tornado possível por uma convergência entre a vontade de alargar a base tributária, sobretudo eliminando benefícios fiscais às empresas, por parte de alguns congressistas do Partido Democrático; e a atracção pela possibilidade de redução das taxas marginais do imposto do lado dos Republicanos, sobretudo dos *supply-siders*.¹⁵⁶ Esta convergência permitiu ainda que a reforma pudesse ser desenhada em termos de neutralidade financeira, apesar da grande pressão para a descida de impostos.

Entre esta convergência política e a conversão do Presidente Reagan à ideia de

qualquer ponto da escala de taxas de tributação em que a receita inicia essa descida para zero, e em que portanto a receita marginal do aumento da taxa de imposto é negativa. Esta ideia não era naturalmente nova no anos 70, pois como já vimos no capítulo 1 e 2 está presente – sem a representação gráfica – no pensamento de vários autores, e o próprio Arthur Laffer recusa ser o criador do conceito (cfr., v.g., LAFFER, 2004). O que era novo era a utilização política da ideia no contexto de tributação do rendimento a taxas elevadas, com o sentido de que uma redução de impostos, *naquele momento*, poderia ter um efeito nulo ou positivo sobre a receita fiscal total (KRUGMAN, 1994). No que toca à questão dos efeitos da redução da tributação sobre o equilíbrio orçamental, a experiência americana dos anos 80 permite-nos dizer retrospectivamente que estas teorias foram um espectacular fracasso. A sua influência como legitimadores do processo de redução das taxas de imposto nos anos 80 é contudo inegável.

155 O argumento foi formulado por Reagan num debate das primárias de 1980, dizendo que, perante uma criança que gasta excessivamente, a solução não é tentar convencê-lo a ser responsável mas cortar-lhe a mesada.

156 GRAETZ (1997:130ss) e MCLURE (2011:2).

uma reforma que permitisse baixar as taxas de tributação, a iniciativa do Tesouro de 1986 incorporou um vasto programa de redução significativa de toda a gama de taxas de tributação, juntamente com a eliminação da generalidade dos desagravamentos fiscais tanto para pessoas físicas como para sociedades. As condições mais importantes que permitiram à reforma ser aprovada, e que criam um verdadeiro *case study* em relação às condições de aprovação de uma reforma deste género, podem ser assim sintetizadas – identificando também os limites:

- A proposta foi desenhada para ser neutra tanto em termos financeiros como em termos distributivos, evitando divisões em torno destas questões. Essa opção implicou renunciar quer à necessidade de redução do défice quer à correcção dos resultados distributivos do sistema em vigor, já que os desagravamentos fiscais existentes não eram neutros na sua distribuição pelas classes de rendimento.¹⁵⁷
- As descidas de taxa foram pensadas para serem suficientemente significativas para atrair a atenção e o empenho do público votante – evitando assim que pudessem prevalecer os interesses especiais.
- Os desagravamentos fiscais mais importantes e de uso mais alargado na tributação das pessoas físicas foram preservados (*mortgage interest deduction* e deduções para planos de saúde e de reforma)
- As reduções de taxa do lado da tributação das pessoas físicas foram em grande parte financiadas com eliminação de benefícios fiscais do lado das pessoas colectivas¹⁵⁸.
- Havia um grande consenso em torno dos princípios da reforma por parte dos especialistas, que incluíam os técnicos do Tesouro e do Congresso.¹⁵⁹

A reforma fiscal aprovada em Outubro pelo Congresso,¹⁶⁰ é geralmente

157 MCLURE (2011:3).

158 Cfr. Minarik (1989) e Burman, (2013).

159 MCLURE (2011:3).

160 Sobre o processo no Congresso que conduziu à aprovação da lei veja-se BIRNBAUM e Murray (1987) e CONLAN, Timothy, Wrightson e Beam (1990) . Cfr também PENCHMAN (1987) para uma descrição vista de dentro do movimento de reforma fiscal.

considerada como tendo ficado um pouco aquém da proposta inicial do Tesouro;¹⁶¹ ainda assim, extraordinariamente significativa: além das reduções de benefícios fiscais e redução das taxas, o limiar de isenção e a *standard deduction* foram aumentados por forma a tornar irrelevantes as deduções para um conjunto significativo de contribuintes: combina assim, na síntese de Charles McLure Jr. (2011) redução de impostos para rendimentos baixos, fecho de *loopholes* e um abaixamento e diminuição do número de taxas.

A literatura económica mais é relativamente consensual no sentido de que o alargamento da base tributável realizado pelo TRA conduziu a uma melhoria do sistema fiscal norte americano em termos de eficiência.¹⁶² O fim de benefícios fiscais a empresas reduziu significativamente a distorção entre sectores provocada pelos impostos.¹⁶³ Essa melhoria não foi contudo uma transformação radical. Designadamente KOPCZUK (2005) estima que, com a redução dos regimes especiais, se conseguiu um descida das taxas marginais que reduziu em 2% o custo económico de cobrança do imposto.¹⁶⁴ Sobretudo, o novo modelo não se revelou resistente às tendências que o tinham tornado necessário.

Depois do TRA, as administrações Bush e Clinton retomam a tendência para a criação de despesas fiscais. Os mesmos mecanismos do processo político a que já fizemos referência continuam a funcionar, e a eles acresce nos tempos mais recentes – e desde o ressurgimento das ideias conservadoras em matéria de peso da despesa pública no início dos anos 80 – o facto de as idiossincrasias da contabilidade pública favorecerem o benefício fiscal. Na verdade, a prossecução de uma política pela via da despesa representa um aumento do peso da despesa pública no PIB, enquanto a prossecução da mesma política por via de um benefício fiscal, ainda que representando o mesmo empenho de recursos públicos, leva a uma redução do peso da carga fiscal no PIB e pode ser apresentado como descida de impostos¹⁶⁵, o que nos tempos modernos é quase sempre louvado com mais favorável.

161 McLURE e ZODROW (1987).

162 MIRRLEES et al. (2011:62).

163 AUERBACH (1996).

164 KOPCZUK não deixa de apontar, no mesmo trabalho, que uma das causas da dimensão modesta dos ganhos é a manutenção de benefícios fiscais relativos a comportamentos que revelam uma elevada elasticidade-preço, nomeadamente os incentivos fiscais ao donativos.

165 Neste sentido cfr., por exemplo, STEUERLE (2008) e BRUMAN e PHARP (2012).

O TRA representou uma escolha política importante entre duas vias de reforma do Imposto de Rendimento. Em 1977, o famoso relatório do Tesouro, *Blueprints for Tax Reform*,¹⁶⁶ estabelecia as alternativas para a tributação do rendimento: de um lado, uma reforma do modelo *comprehensive income tax* na linha das ideias de H. Simmons e S. Surrey com um alargamento da base tributária do imposto que possibilitasse a descida das suas taxas marginais – opção que ficou conhecida pela sigla BBRR (*Broaden Base, Reduce Rate*). Do outro, a alteração da base tributável na linha proposta por Kaldor, com a tributação do consumo num modelo designado por *Cash Flow Consumption Base Tax*. O *Tax Reform Act* de 1986 representou a opção pelo primeiro dos modelos. O segundo deu origem a partir dos anos 80, a um conjunto de propostas de reforma.

Que o TRA não terá cumprido totalmente as expectativas em termos de alteração radical do sistema pode observar-se pela alteração na utilização dos conceitos. Se nos anos 60 e 70, e até 1986, a expressão *Tax Reform* significava sobretudo uma reforma no sentido do alargamento da base, desde os anos 90 que a mesma expressão, agora geralmente com antecedida de um adjectivo (*Fundamental Tax Reform*) significa no contexto anglo-saxónico sobretudo a opção pela despesa de consumo como base tributável.¹⁶⁷

166 EUA (1977).

167 Esta divisão especialistas entre a evolução da tributação do imposto sobre o rendimento global ou a sua substituição por uma base de consumo, é uma das razões apontadas por ALM e SHEFFRIN (2013:716-7) para que as condições que levaram à reforma de 1986 não sejam repetíveis (juntamente, e acrescentaríamos, principalmente, com o facto de não estarem hoje disponíveis as compensações que permitiram em 1986 as reduções significativas das taxas). McCaffrey (2008) referia há alguns anos – e o comentário permanece actual - que os movimentos de reforma fiscal parecem por isso estagnados, que ano após ano, como se o tempo tivesse parado, se produzem as mesmas considerações em torno de alargamento da base ou tributação pessoal do consumo.

Capítulo 4

Benefícios Fiscais na tributação portuguesa do rendimento

*Comprehensive income taxation seems to
make so much sense, one wonders why
there has been so little progress in
reforming tax systems along these lines*

Joseph Penchman

A primeira consagração, em Portugal, da tributação directa do rendimento pessoal através do modelo de *comprehensive income tax* não foi feita pela legislação ordinária mas pela Constituição. Na sua versão originária de 1976, o n.º 1 do artigo 107º determinava que “o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e será único e progressivo”. Como nota de pessoalidade dessa tributação, acrescentava a mesma norma que o imposto deveria ter em conta “as necessidades e rendimentos do agregado familiar”.

O texto constitucional continha duas particularidades invulgares. Por um lado, operava-se uma densificação ao nível constitucional, não só das características do imposto de rendimento, como da estrutura essencial de todo sistema fiscal.¹ Por outro lado, e como marcas do carácter socializante do texto constitucional, estabelecia-se no artigo 106º como objectivo do sistema fiscal a repartição *igualitária* da riqueza,

1 Assinalando a carácter pouco comum desta opção da Constituição, veja-se Nuno Sá GOMES (1996:15-17) que crítica a solução por a Constituição se estar a substituir ao legislador ordinário; Paz FERREIRA (2001:316); e Casalta NABAIS (2013), comentando este último autor que esta densidade normativa presente no artigo 104º da CRP não tem “nem tradição nem paralelo” em países em circunstâncias semelhantes. Os elementos de imposto único e de pessoalidade da tributação resultaram essencialmente do projecto de Constituição apresentado pelo PSD, que tratava mais desenvolvidamente a matéria da tributação do rendimento. Para um tratamento comparado dos vários projectos de texto constitucional em matéria fiscal veja-se Manuel PIRES (1977:13ss).

objectivo este colocado inclusivamente antes do da obtenção de receita, o qual, como observava com estranheza Teixeira RIBEIRO (1979), era mencionado em segundo lugar; prevendo-se ainda no artigo 107º que o imposto de rendimento deveria tender a “limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido por lei”.²

De certa forma, ambas as particularidades são um produto das circunstâncias históricas. O elemento colectivista do desenho constitucional do sistema fiscal, produto do período pós-revolucionário, desapareceria do texto na Revisão Constitucional de 1982. A densificação constitucional do sistema fiscal, e nomeadamente a fixação das características do imposto de rendimento – que, pelo contrário, permanecem na Constituição - foram provavelmente a tentativa do legislador constituinte, consciente do carácter arcaico do sistema então vigente, de dar um passo de modernidade na tributação do rendimento – a substituição de um sistema misto de base cedular por um sistema unitário de tributação do rendimento. Um passo que, até aí, as duas mais importantes reformas fiscais do Século XX (em 1929 e nos anos sessenta) se tinham coibido de dar.³

2 Esta norma apontava assim para uma taxa marginal de imposto de 100%, ou seja, na designação de Aníbal ALMEIDA (2000), um “imposto de Procusto”. A tensão entre as duas dimensões do texto constitucional foi assinalada nomeadamente por Pitta e CUNHA (1983:765-6), contrapondo a consagração de um “sistema fiscal semelhante ao das modernas democracias” com o pendor colectivista do texto, fixando “a repartição igualitária do rendimento como finalidade essencial e quase única do sistema de impostos” No mesmo sentido, também Sousa FRANCO (1983:111) refere a tensão entre um desenho de imposto de rendimento típico de “sociedades liberais avançadas ou social-democratas” e a sociedade colectivista em que designadamente o sistema fiscal tinha como objectivo, nos termos do artigo 106º, a “repartição igualitária da riqueza”,

3 Entre os antecedentes dessa tributação pessoal do rendimento global em Portugal podemos referir, além da Décima Militar (descrita *supra*) a efémera contribuição pessoal, criada por Costa Cabral (lei de 19 de Abril de 1845) e revogada a 22 de Maio do ano seguinte, 2 dias depois da queda do seu autor (e sem que tenha, ao contrário do autor, conseguido regressar); o imposto de rendimento da Lei de 18 de Junho de 1880, um imposto sobre o rendimento global semelhante ao seu contemporâneo britânico, incluindo um limiar de isenção pessoal nos rendimentos do trabalho e empresariais e uma discriminação qualitativa dos rendimentos, que não chegou contudo a entrar em vigor; e o imposto pessoal de rendimento (Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922), um imposto de sobreposição, progressivo e incidindo sobre o rendimento global, cuja curta vida foi marcada por dificuldades de aplicação e evasão generalizada, e cuja vigência cessou em 1928 por proposta da Comissão de Reforma Tributária, como adiante se refere no texto. Cfr. Braz TEIXEIRA (1969:7-13); Sérgio VASQUES, 2009:22ss; e, relativamente ao imposto pessoal de 1922, Luis Menezes LEITÃO (1997:10-13) e Maria Eduarda AZEVEDO (2010:13-16) .

4.1. Antes do IRS: o sistema misto de tributação do rendimento

O sistema resultante das reformas fiscais de 1929 e 1962-65⁴ pode ser sinteticamente caracterizado pela existência de uma “pluralidade de impostos parcelares, incidentes sobre os rendimentos da propriedade imobiliária, das actividades comerciais e industriais, do trabalho e da aplicação de capitais, corrigidos por um imposto de sobreposição (imposto complementar).”⁵

Este desenho do sistema fiscal em que a tributação real, através de impostos cedulares, era complementada com imposto complementar dirigido ao rendimento global, era semelhante ao regime francês emergente da reforma fiscal de 1914-17 e designado por sistema Caillaux. Foi introduzido em 1929⁶ por proposta da Comissão de Reforma Tributária criada em 1926 e presidida por Salazar, na sequência do completo fracasso do imposto pessoal de rendimento de 1922. Sobre este imposto, cujos curtos anos de vigência são marcados pela evasão generalizada e pela incapacidade da administração para o aplicar, podia aquela Comissão escrever em 1927 que “o imposto pessoal de rendimento quase chegou a cair no olvido”.⁷

Na reforma de 1929, o imposto complementar coexistia com um conjunto de impostos reais (Contribuição Predial, Contribuição Industrial, Imposto Profissional e Imposto sobre a Aplicação de Capitais) e incidia sobre os mesmos rendimentos que

4 Esta reforma é alternativamente referida na literatura como de “1958-1963”, “1958-1965” e “1962-1965”, correspondendo estas datas à criação da Comissão de Reforma (1958), à publicação da maioria dos diplomas que a integram (1962 e 1963) e à publicação do Código de Imposto de Mais Valias (1965). Se em vez de reforma da tributação do rendimento tivermos em conta a reforma do sistema fiscal no seu todo, poderíamos ainda alargar estas datas a 1966, ano da publicação do Código do Imposto de Transacções.

5 Paulo de Pitta e CUNHA (1977:13).

6 Decreto n.º 16731 de 13 Abril de 1929. O imposto complementar, que foi novamente regulado neste diploma, fora criado pelo Decreto n.º 15290, de 30 de Março de 1928.

7 SALAZAR *et al.* (1927:107). A Comissão comenta criticamente a incapacidade de a administração fiscal lidar com o imposto - “a sua execução – se é que se pode dizer que foi executado – é tudo quanto há de mais arbitrário, irregular e deficiente” (*ibidem*, p. 106); o atraso sistemático na liquidação, que podia ser de vários anos; e incapacidade de lidar com a evasão: “sabe-se que o imposto só é pago por funcionários cujos proventos foram declarados pelas repartições públicas. A restante massa dos contribuintes declarou o que quis, porque não se fez fiscalização nenhuma, ou não declarou nada e não foi importunada por isso” (*ibidem*, p. 167).

estes impostos cedulares, mas com taxas progressivas⁸ e possibilidade de dedução de encargos, podendo ser qualificado como “o elemento de personalização do nosso sistema de tributação directa”.⁹

Um elemento central do sistema é a tributação do rendimento normal e não do rendimento real, ou seja, os impostos parcelares incidiam “não sobre o rendimento que os contribuintes tinham obtido, mas sobre o rendimento que presumivelmente viriam a obter”.¹⁰ O imposto complementar, sendo calculado com base no apuramento de rendimento feito nos impostos cedulares, incorporava a mesma característica.

Justificada pela necessidade de obter receita de uma forma prática, a reforma foi, nesses termos, bem sucedida: quando nos anos 50 se iniciaram os trabalhos da reforma fiscal seguinte, a tributação directa do rendimento representava uma receita maior do que a tributação do consumo interno ou os direitos aduaneiros.¹¹

A Comissão que propõe este sistema misto não parece excessivamente entusiasmada com o sistema de imposto único, considerando que “a tributação separada dos rendimentos por contribuições distintas está, por antiga, plenamente integrada nos hábitos do público”.¹² Além disso, a pessoalidade e a progressividade garantidas pelo imposto complementar são ideias que não aparentam granjear uma opinião maioritária favorável.¹³ Na realidade, é apenas numa declaração inserida no

8 O imposto representa assim uma tributação adicional para os rendimentos que ultrapassassem os 7.000\$ anuais (patamar elevado para 10.000\$ em 1929), cujas taxas eram graduadas entre os 2% e os 8,5%.

9 Teixeira RIBEIRO (1936:252). Para uma descrição sintética do sistema de tributação directa emergente da reforma de 1929 veja-se, além da obra coeva de Teixeira RIBEIRO (*ibidem*:250ss), também Braz TEIXEIRA (1969:14ss), Vítor FAVEIRO (1986:II:20-24), Luis Menezes LEITÃO (1997:13ss) e Maria Eduarda AZEVEDO (2010:17-24).

10 Teixeira RIBEIRO (1966a:4). Comentando criticamente o funcionamento do sistema, Vítor FAVEIRO (1986:II:23) realça a injustiça desse tributar “verbas irreais, presumidas, supostas”, que se somava a outra injustiça – a pesada incidência sobre os rendimentos mais baixos, sem consideração de um mínimo de existência, ao mesmo tempo que não eram tributados ganhos de capital e outros rendimentos ocasionais.

11 Sérgio VASQUES (2009:36).

12 SALAZAR *et al.*, (1927:106).

13 Veja-se o seguinte trecho do Relatório: “Manifestou-se de facto a maioria da comissão um pouco hostil ao imposto pessoal de rendimento, por ser *pessoal* e também por ser progressivo, entendendo que a personalidade ou não é mais do que um vago desejo inexecutável ou conduz à chamada inquisição fiscal, e a progressividade, ao menos tão violenta como era na lei n.º 1368, é um princípio

Relatório, da autoria individual de Salazar, que se defende inequivocamente a tributação pessoal, considerando que é “o imposto de todos os povos civilizados” necessário para realizar a “adaptação [do imposto] às condições pessoais do contribuinte”. Fica ainda claro que esta pessoalidade que caberia ao imposto complementar incluía a dedução, no apuramento do imposto, de despesas que se entenda afectarem a sua situação pessoal (ou seja, a capacidade de o pagar):

“A harmonia deste sistema exige, portanto, como coordenador do todos os impostos, um imposto complementar sobre o rendimento global. Só aí, e aí mais facilmente e mais razoavelmente que em cada imposto sobre os diferentes rendimentos, se podem fazer distinções entre os contribuintes, *atendendo-se à sua situação pessoal, encargos de família, dívidas, seguros, etc.*” (SALAZAR *et al.*, 1927:167; ênfase nosso)

A estrutura definida pela reforma de 1929 manteve-se até à reforma de 1962-1965, produto do trabalho de uma comissão da iniciativa do Ministro das Finanças António Pinto Barbosa e presidida por J. J. Teixeira Ribeiro. O objectivo declarado da reforma era “aproximar a tributação do rendimento real dos contribuintes” mas era patente a atitude oficial de frisar uma continuidade em relação ao sistema da reforma de 1929 - “renovar para continuar” - o que não é surpreendente tendo em conta que o autor desta primeira reforma se tinha entretanto tornado Presidente do Conselho.¹⁴

A reforma de 1962-65 manteve assim “a ossatura da tributação directa”,¹⁵ não substituindo a estrutura mista da tributação do rendimento nem o papel que nela desempenhava o Imposto Complementar, agora regulado pelo D.L. 45399, de 30 de Setembro de 1963, como imposto pessoal de sobreposição com taxas progressivas. O

injusto e leva praticamente à confiscação da riqueza dos melhores contribuintes” (SALAZAR *et al.*, 1927:166). A solução de compromisso foi, inicialmente, a suspensão do impostos de rendimento pessoal em vez da sua pura e simples revogação – e a vigência do imposto complementar enquanto durasse essa suspensão. Esta solução parece ter sido imposta por Salazar porque a revogação assinalaria, na sua óptica, um indesejável retrocesso nos princípios da tributação (cfr. SALAZAR *et al.*, 1927:167).

14 As expressões citadas têm origem num discurso do Ministro das Finanças, António Pinto Barbosa, em 1964, sobre a situação das finanças portuguesas. O enunciar dos objectivos da reforma era assim temperado com o elogio da eficiência do sistema fiscal e do sistema financeiro em geral, o qual “mercê da alta clarividência do Prof. Doutor Oliveira Salazar, tinha começado a concretizar-se em 1928 e se consolidara ao longo de três décadas de persistência inabalável, de gestão prudente e de firmeza vigilante” (BARBOSA, 1964:45-6).

15 Teixeira RIBEIRO (1966a:23).

sistema de impostos cedulares passou a constar de seis impostos em vez de quatro: Imposto Profissional, Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola, Contribuição Industrial e Imposto de Capitais, regulados por diplomas publicados entre 1962 e 1963, aos quais se veio somar o Imposto de Mais Valias em 1965.¹⁶ A promulgação num espaço de tempo relativamente curto destes códigos – e do código do Imposto de Transacções em 1966 – criou no país uma situação em que todos os impostos mais relevantes constavam de códigos estruturados segundo uma linha jurídica uniforme.¹⁷

A grande linha de força da reforma foi a substituição do princípio de tributação do rendimento normal, dominante na legislação de 1929, pelo da tributação do rendimento real. Justificando a opção, o presidente da Comissão sustentava que a tributação do rendimento normal era arbitrária na determinação da matéria colectável, insensível à conjuntura económica e impeditiva de uma verdadeira pessoalização do imposto. Mesmo na sua componente de pessoalização, o rendimento global, sendo obtido pela soma do apurado nos impostos cedulares, “raras vezes se aproximava, sequer, do rendimento real”, sendo assim o imposto complementar um “arremedo de imposto pessoal”.¹⁸ Ainda assim, a aplicação do princípio de tributação do rendimento real não foi estendida a todas as situações, já

16 A justificação para os novos impostos (conforme apresentada por Teixeira RIBEIRO, 1966) era por um lado, autonomizar a tributação do rendimento das explorações agrícolas – como lucro e não como renda – subtraindo-o à tributação na Contribuição Predial; e, por outro, introduzir uma tributação sistemática dos ganhos de capital. Para uma caracterização sintética do sistema de impostos emergente desta reforma veja-se ainda, por exemplo, Menezes LEITÃO (1997:17ss) e Fernandes FERREIRA, (2007:11ss).

17 Maria Eduarda AZEVEDO (2010:26).

18 Teixeira RIBEIRO (1966a:6). Teixeira Ribeiro manteve no essencial, nas décadas seguintes, estas críticas à utilização do rendimento normal como base da tributação, admitindo a sua utilização nas situações e que é impossível conhecer o rendimento real (assim, nomeadamente, nas suas *Lições de Finanças Públicas* - RIBEIRO, 1997:306-9). Note-se contudo que, embora a questão da facilidade administrativa fosse sem dúvida a razão essencial da opção da reforma de 1929, a tributação do rendimento normal tinha há época uma importante defesa no plano teórico, sobretudo na literatura italiana das Finanças Públicas. Partindo da construção de De Viti di Marco de que o imposto é uma remuneração de um factor produtivo (ou seja, dos serviços produtivos prestados pelo Estado) defende-se que esse encargo deve ser repartido de acordo com um critério objectivo, dependente do que custa ao Estado fornecer o serviço público, e não de acordo com o resultado obtido pelo contribuinte – assim como os trabalhadores ou os capitalistas não estão disponíveis para fazer depender o seu salário ou juro da maior ou menor capacidade do empresário em obter lucros. Ilustrando esta posição veja-se, por exemplo, EINAUDI (1929).

que, ainda segundo Teixeira Ribeiro “as circunstâncias de facto obrigam a condescender – e ainda em numerosos casos – com a tributação do rendimento normal”.¹⁹

O sistema de tributação de 1965 é ainda um sistema em que o papel predominante é o dos impostos reais, já que a maior parte dos contribuintes tem rendimentos demasiado baixos para ser abrangida pela pessoalização da tributação trazida pelo imposto complementar. O papel secundário do imposto complementar pode também observar-se do lado da sua receita, que representou geralmente entre 10% e 15% da receita total da tributação directa.²⁰ Daí a necessidade de introduzir nos próprios impostos reais, um conjunto de “isenções, deduções e gradações” por forma a suprir a ausência de tributação pessoal e conseguir “um esboço de isenção do mínimo de existência.”²¹

Entre os elementos de pessoalização do Imposto Complementar estava um conjunto de deduções ao rendimento líquido. Um conjunto de deduções que resultava do número de dependentes (cônjuge, filhos e enteados), prosseguindo a solução legislativa já constante do Código anterior de considerar os encargos familiares através de deduções fixas em função do número de dependentes e não através da consideração de despesas efectivamente realizadas.²² Outras deduções, que poderemos qualificar de benefícios fiscais, eram justificados no preâmbulo do Código como formas de “facilitar a previdência e a filantropia dos contribuintes ou a estimular os seus investimentos em empresas de desenvolvimento regional” e incluem soluções legislativas relativamente comuns como deduções por donativos a favor do Estado ou de entidades de utilidade pública, quotizações facultativas para

19 RIBEIRO (1966a:14-15).

20 Cfr. António CARVALHO e Mário Alexandre (1984). A própria tributação directa do rendimento representava, na sua totalidade, apenas cerca de metade do montante obtido através da tributação indirecta.

21 Teixeira RIBEIRO (1966a:25-6). No mesmo sentido, Carlos Pamplona CORTE-REAL (1981) ainda que escrevendo num momento posterior de evolução do sistema desta reforma, fala de um sistema “só aparentemente misto” de tributação do rendimento, com “preponderância da natureza cedular do sistema fiscal”, dada a progressividade dos impostos cedulares e a dupla tributação pelo imposto complementar.

22 Que estas deduções fixas têm como função a consideração dos “encargos de família” é explicitado no preâmbulo do Código do Imposto Complementar. No mesmo sentido, Teixeira RIBEIRO (1966:27).

instituições de previdência e prémios de seguros de vida ou acidentes pessoais; bem como um benefício fiscal ao investimento em empresas de desenvolvimento regional.²³

Não tendo ainda dado o passo de instituição de um imposto único de rendimento, era manifesto nesta reforma fiscal que havia uma intencionalidade no sentido de evoluir nessa direcção.²⁴ Como escreve Paulo de Pitta e CUNHA (1983:762), o legislador de 1963 formulou “a previsão de um gradual recuo dos impostos parcelares, prenunciando a transformação, no futuro, do imposto complementar em imposto único sobre o rendimento”. Essa intenção é bem explícita no parágrafo final do preâmbulo do Código do Imposto Complementar, que Teixeira Ribeiro cita amiúde nos seus escritos, claramente como testemunho das suas verdadeiras intenções como autor da reforma:

“Por muito vasta, porém, que tenha sido a reforma, a verdade é que ainda fica um longo caminho a percorrer, que é o da paulatina substituição, até onde as circunstâncias o permitirem, da tributação real pela tributação pessoal.”

Esta intenção é contrariada pela legislação fiscal subsequente, tão rapidamente que logo em 1968 Teixeira Ribeiro descrevia a evolução como “Contra-Reforma Fiscal”.²⁵ Características dessa evolução foram o reforço da existência de taxas

23 Artigos 29º e 30º do Código do Imposto Complementar (Decreto Lei 45399, de 30 de Novembro). O benefício fiscal ao investimento em empresas de desenvolvimento regional (qualificação que dependia de reconhecimento do Ministério das Finanças, e correspondendo a empresas instaladas em “regiões rurais economicamente mais desfavorecidas” ou procedendo “à descentralização de indústrias localizadas em meios urbanos” insere-se assim na linha que nos tempos mais recentes passou a merecer a designação de benefícios fiscais à “interioridade”. Outras deduções à matéria colectável presentes neste Código, como a dedução de juros de dívida, parecem dever ser compreendidas no contexto da época (e até pela sua diferente inserção sistemática) como deduções de encargos necessários à obtenção do rendimento, tal como já referimos para o exemplo norte-americano.

24 Teixeira RIBEIRO (1966a:10) reconhecia que era no sentido do imposto único que evoluía “nos países progressivos, a tributação das pessoas físicas”. A opção de não o fazer em Portugal é justificada pelas dificuldades administrativas, a necessidade de manter a tributação diferenciada em alguns tipos de rendimento e a maior evasão que a concentração da tributação num só imposto incentiva.

25 Essa expressão de “contra-reforma fiscal” ocorre nos títulos de dois artigos de Teixeira RIBEIRO (1968 e 1969). No primeiro texto critica a descaracterização da reforma fiscal de 1963 por várias intervenções legislativas posteriores, nomeadamente: a subversão da hierarquia das taxas de tributação por via do agravamento e da criação de adicionais em vários impostos cedulares; a suspensão, mais

progressivas nos impostos cedulares,²⁶ a cada vez maior autonomia destes e a proliferação de benefícios fiscais.²⁷

Reconhecia-se que o sistema fiscal evoluía para um alargamento contínuo e incoerente do recurso a benefícios fiscais, sem que com a criação de uns se eliminassem os anteriores com objectivo semelhante.²⁸ Esta profusão de benefícios fiscais coexistia com uma fiscalidade bastante pesada para quem não usufruísse de um privilégio fiscal ou recorresse à evasão, sobretudo sobre os rendimentos mais elevados e os rendimentos de capital, sendo neste caso a alta tributação nominal acentuada pela elevada inflação, não deduzida no apuramento do rendimento tributável.²⁹ Na década de 80, as taxas marginais mais elevadas do imposto complementar atingiam os 80%. Verificamos assim um fenómeno semelhante ao descrito no capítulo anterior: taxas gerais de tributação muito elevadas coexistindo com mecanismos de alívio da tributação que são em parte justificados precisamente pela existências daquelas taxas pesadas.

Imediatamente antes da entrada em vigor do IRS e do EBF, um estudo do Ministério das Finanças identificou um total de 332 benefícios fiscais dispersos por

parecendo eliminação definitiva, do imposto sobre a indústria agrícola, deixando sem tributação os lucros agrícolas; e o regresso à tributação pelo lucro presumido na contribuição industrial; no texto de 1969 a análise incide sobre o imposto profissional, sendo criticado o alargamento das taxas progressivas neste imposto (ou, na caracterização do autor, a transformação do imposto de degressivo em progressivo) e o afastamento do princípio de discriminação positiva do rendimento trabalho com o agravamento das taxas de tributação mais elevadas.

26 Como já referimos, e era também entendimento de Teixeira RIBEIRO (cfr., por exemplo, 1997:292-3), se a progressividade do imposto tem como objectivo fazer corresponder a um maior rendimento uma maior taxa efectiva de tributação, só faz sentido existir progressividade quando o imposto tenha presente a totalidade do rendimento do contribuinte, como acontece necessariamente num imposto único de rendimento, e como acontecia, no âmbito de um sistema misto como o sistema português anterior ao IRS, com o Imposto Complementar.

27 Neste sentido, Paulo de PITA E CUNHA, (1977 e 1983) e Menezes LEITÃO (1997:21ss). Também Teixeira RIBEIRO (1972:194) lamentava que não se tivesse progredido no caminho apontado pela reforma de 1963 de substituição da tributação real pela tributação pessoal, escrevendo que sobre a “contração dos impostos cedulares e a expansão do imposto complementar (...) nada se fez. Pior, que saibamos, nem sequer nada se estudou para fazer alguma coisa.”

28 Freitas PEREIRA (1980:237).

29 Fernandes FERREIRA (2007:15). Uma das principais situações de privilégio era a que resultava da isenção de tributação dos lucros das explorações agrícolas devido à eliminação do imposto sobre a indústria agrícola, que Teixeira RIBEIRO (1991:60) atribui à pressão bem sucedida dos grandes proprietários rurais do Sul do País.

legislação avulsa e referentes aos diversos impostos³⁰ - número e dispersão que tinham como resultado que a própria Administração Fiscal tivesse dúvidas que estes inventários efectivamente identificassem todos os benefícios fiscais em vigor.³¹ Embora não existam dados sobre a perda de receita devida a esta vasta lista, é de admitir que fosse bastante significativa. Num estudo relativo apenas aos benefícios fiscais na Contribuição Industrial, estimava-se que a receita perdida por isenções, reduções de taxa e deduções atingia um valor correspondente a 59,7% da receita do mesmo imposto.³²

Naquele elenco de benefícios fiscais encontramos alguns benefícios fiscais à despesa que passarão a ser aplicados no âmbito do IRS, como os relativos a utilização de energias alternativas renováveis, Contas Poupança-Habitação e Contas Poupança-Reformado, bem como medidas de incentivo ao investimento no mercado de capitais precursoras de benefícios fiscais com o mesmo objectivo que viriam a ser criados no âmbito do IRS.³³

4.2. A tributação do rendimento no sistema da reforma do 1988

À aprovação da Constituição de 1976 não se seguiu imediatamente uma revisão da legislação fiscal que realizasse o programa de imposto único. Por mais de uma década, continuou a vigorar o sistema misto da reforma de 1963, e continuaram a acentuar-se estas divergências face ao seu paradigma. Era no entanto manifesta a desconformidade desse sistema de tributação com as exigências constitucionais. Na redacção emergente da Revisão Constitucional de 1982, a Constituição continuava a

30 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1989). Note-se que o estudo abrange benefícios fiscais em todos os impostos, e não apenas na tributação do rendimento, e que o conceito de benefício fiscal utilizado no estudo não corresponde necessariamente ao conceito hoje geralmente utilizado, e é muito mais vasto do que o de benefício fiscal à despesa. Dentro da lista estão também numerosos benefícios fiscais de carácter individual, geralmente isenções de impostos aplicadas a certas entidades, públicas e privadas.

31 Maria Teresa Barbot Veiga de FARIA (2005:356).

32 Maria dos Prazeres LOUSA e José Carlos Gomes Santos (1987).

33 Designadamente a possibilidade de dedução ao rendimento de 10% do valor aplicado em subscrição de acções oferecidas à subscrição pública por sociedades cotadas e compra de acções cotadas no mercado oficial das bolsas de valores, criada pelo Decreto-Lei n.º 172/86.

exigir que a tributação do rendimento se fizesse através de um imposto único, e não de um sistema misto, e a pessoalização do imposto era necessária para os objectivos constitucionais de diminuição de desigualdades e consideração das necessidades do agregado familiar. Abandonadas que foram naquela Revisão algumas das marcas “socializantes” da versão originária,

A reforma da tributação do rendimento à luz destas exigências constitucionais foi produto do trabalho de uma Comissão de Reforma Fiscal presidida por Paulo Pitta e Cunha,³⁴ que entregou ao Governo a respectiva proposta em 1987. No ano seguinte, a Lei n.º 106/88, de 17/9, autorizava o Governo a aprovar o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, efectivamente aprovado pelo D.L. n.º 442-A/88.³⁵

Ainda no ano de 1988, um mês depois da publicação do CIRS, procedeu-se à revogação de cerca de uma centena de benefícios fiscais relativos a vários impostos através do D.L. n.º Decreto-Lei n.º 485/88, executando a autorização legislativa contida na LOE para 1988. A matéria dos Benefícios Fiscais viria a ser objecto de regulação no ano seguinte, com a aprovação do Estatuto dos Benefícios Fiscais pelo D.L. n.º 215/89, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 8/89.³⁶

4.2.1. O IRS aprovado em 1988 mantém até hoje as suas características fundamentais.³⁷ O imposto é progressivo, utilizando-se a técnica da progressão por

34 Criada pelo DL n.º 323/84, os trabalhos da Comissão abrangeram não só a tributação do rendimento das pessoas singulares como a tributação do rendimento das colectivas e a tributação do património imobiliário. Sobre os trabalhos desta Comissão veja-se o testemunho do seu presidente em vários textos recolhidos em Pitta e CUNHA (1989) e ainda Luís Menezes LEITÃO (1997:24ss) e Vasco Branco GUIMARÃES (2005).

35 Com base na mesma lei de autorização legislativa foram aprovados os códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e da Contribuição Autárquica. Este processo de reforma fiscal, que verdadeiramente se iniciara com a aprovação, em 1984, do Código do IVA, incluiu ainda a aprovação do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras e do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (1990) e do Código de Processo Tributário (1991).

36 Sobre o processo conducente à aprovação do EBF e revogação dos benefícios fiscais anteriores veja-se, por todos, Nuno Sá GOMES (1990:I:26ss).

37 O estudo monográfico fundamental sobre o nosso IRS, restrito à matéria de “incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, é o de Xavier de BASTO (2007). Descrição destas

escalões. É também, pelo menos formalmente, um imposto único,³⁸ dado que, por um lado, se dirige à globalidade do rendimento do contribuinte e que, por outro, não existe em princípio tributação do rendimento pessoal fora do IRS.³⁹

a) Embora o preâmbulo do CIRS afirmasse a sua filiação no conceito de rendimento-acrécimo, o próprio Código não contém uma definição sintética de rendimento. Na sua versão original, e na tradição do *Income Tax* de Peel, seguia uma metodologia cedular de enunciação das categorias de rendimento – a qualificação como rendimento dependeria da integração numa das categorias.⁴⁰ A Lei 30-G/2000 introduziu uma certa abertura na noção de rendimento com a previsão, na categoria

características fundamentais do IRS pode também ser encontrada em obras monográficas (Rui MORAIS, 2014) e obras gerais sobre Finanças Públicas ou Direito Fiscal, nomeadamente, e sem a pretensão de ser exaustivo, Teixeira RIBEIRO (1997:344ss); Glória TEIXEIRA (2000:45ss e 2012:65ss); Nuno Sá GOMES (2003:185ss); Saldanha SANCHES (2007:283ss); Casalta NABAIS (2012:475ss) e Manuel FAUSTINO (2012). Uma contraposição entre o sistema do IRS e o sistema anterior de tributação do rendimento é feita por Teixeira RIBEIRO (1991).

38 Só formalmente único na medida em que, embora tendencialmente trate todos os rendimentos dentro do mesmo imposto, não cumpre a condição de, nas palavras de Teixeira RIBEIRO (1997:317), tributar “igualmente cada montante do rendimento, venha de onde vier e pertença a quem pertencer.”

39 A principal exceção ao princípio de não tributação de rendimentos fora do IRS era constituída pela tributação das aquisições a título gratuito através do imposto de sucessões e doações (sendo essa aliás a exigência do texto constitucional originário e a prática habitual na maioria dos países onde a sucessão é tributada). Com a extinção deste imposto, ficaram isentas de tributação as transmissões a favor do cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes. A exceção (tributação de rendimento fora do IRS) restringe-se agora às restantes sucessões e doações, hoje sujeitas a imposto de selo. Pela Lei n.º 3-B/2010 foram entretanto também excluídos da tributação em IRS os prémios de jogos e sorteios, sendo tributados em Imposto de Selo os pagamentos deste tipo de rendimentos com origem em Portugal. Finalmente, a recente Contribuição Extraordinária de Solidariedade constituirá outra exceção ao princípio do imposto único, sobre a qual nos pronunciamos *infra*.

40 Neste sentido, Saldanha SANCHES (1991:45ss). As categorias de rendimento previstas no artigo 1º do CIRS são: Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente; Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais; Categoria E - Rendimentos de capitais; Categoria F - Rendimentos prediais; Categoria G – Incrementos patrimoniais; e Categoria H – Pensões. Na versão original do CIRS, os actuais rendimentos da categoria B desdobravam-se em três categorias (B, C e D - Rendimentos do trabalho independente, Rendimentos comerciais e industriais e Rendimentos agrícolas), fundidas numa só pela Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro. Existia ainda uma categoria aparentemente residual, I (outros rendimentos), entretanto integrada na categoria G, que passou no mesmo diploma da designação de “mais valias” à actual designação mais genérica. Expondo as razões da mudança cfr. Pina MOURA e Sá Fernandes, 2000:14ss. Como observa Paulo Pitta e CUNHA (2002:5), a nova designação da Categoria G é uma designação infeliz porque todos os rendimentos são incrementos patrimoniais, faltando à designação o qualificativo “outros” que estava presente na primitiva redacção. No mesmo sentido veja-se também Xavier de BASTO (2007:359).

G, da tributação de “acréscimos patrimoniais não justificados” com a função de categoria residual.⁴¹ De qualquer forma, e independentemente desta alteração, era claro desde o início que o conceito de rendimento subjacente ao IRS era o conceito de rendimento-acréscimo e não o de rendimento-produto, dada a presença na categoria G da tributação das mais-valias.⁴²

A adesão ao modelo de tributação do rendimento global é no IRS mais uma aspiração do que uma realidade – tal como aliás acontece com a generalidade dos países que adoptam este sistema clássico de tributação. Vários elementos do conceito de rendimento acréscimo não são sujeitos a tributação em IRS, ou não são sujeitos a uma tributação homogénea: as rendas prediais imputadas escapam totalmente à tributação do rendimento; as mais valias são tributadas no momento da realização e não no momento em que integram o rendimento; as remunerações em espécie do trabalho não são também sujeitas a uma tributação uniforme, tanto por dificuldades de aplicação como por opção legislativa; finalmente, um conjunto de rendimentos patrimoniais – variável ao longo da evolução do imposto - é subtraído à tributação conjunta e sujeito a tributação por taxas especiais ou taxas liberatórias.

Com base nestas exclusões e tratamentos diferenciados, Xavier de BASTO (2007:32-3) era em 2007 de opinião que se deveria classificar o IRS antes como um imposto “híbrido” ou “semi-dual”, ainda que “formalmente e na sua estrutura normativa seja um imposto único sobre o rendimento global.” Veremos mais à frente que, face às actuais características do IRS, nos parece que uma outra qualificação lhe assenta melhor.

41 Na versão original do CIRS, a categoria I, apesar da designação “outros rendimentos”, integrava apenas os prémios de jogos, sorteios e concursos. A necessidade de uma categoria residual para aproximar o conceito de rendimento do IRS à capacidade contributiva e ao conceito de rendimento-acréscimo foi sendo defendida nos trabalhos de revisão das leis fiscais dos anos 90 (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1996:543-4 e 1998c:232-3), resultando a actual redacção da fusão das categorias G e I, operada pela Lei 30-G/2000. Esta “norma residual de incidência” visa assim abranger “rendimentos presumidos, cuja real natureza é desconhecida”, determinados por avaliação indirecta nos termos da LGT (Rui MORAIS, 2014:121). Rejeitando que se trate de uma verdadeira norma residual de incidência veja-se Freitas PEREIRA (2010:81)

42 Como escreve Xavier de BASTO (2007:45), o “teste fundamental” para saber se o conceito de rendimento é o rendimento-acréscimo ou o rendimento-produto é “o tratamento que nesse sistema recebem as mais valias ou ganhos de capital”.

b) A unidade fiscal escolhida é a família. A razão determinante da opção, ao arrepio da tendência do direito comparado, foi a ideia de que exigência constitucional de ter em conta “as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” obrigaria a esta opção. Não é para nós claro que a Constituição exija a tributação conjunta, tendo em conta que é certamente possível considerar os encargos familiares na tributação do rendimento individual.⁴³ A tributação conjunta do casal, que sempre foi obrigatória para os contribuintes casados, foi alargada (em termos opcionais) a contribuintes em união de facto.⁴⁴

A conciliação da progressividade com a tributação conjunta dos rendimentos do casal faz-se através do método de *income splitting*.⁴⁵ Este quociente conjugal assegura que não há uma discriminação de princípio contra ou a favor dos contribuintes casados,⁴⁶ mas não pode (como nenhum outro pode) assegurar que a tributação conjunta é neutral, ou seja, que a dois contribuintes tributados conjuntamente seja aplicada a mesma taxa efectiva média que lhes seria aplicada numa tributação separada. A tributação conjunta pode representar alternativamente vantagem ou penalização fiscal, consoante o nível e distribuição do rendimento entre

43 A doutrina portuguesa dividiu-se em torno da questão de saber se a tributação conjunta do casal é ou não uma exigência constitucional. Ilustrando a posição no sentido afirmativo veja-se Teixeira RIBEIRO (1984) e, no sentido negativo, Casalta NABAIS (1998:530ss) e Gomes CANOTILHO e Vital Moreira (2007:1100). Estes últimos autores sustentam mesmo que o texto constitucional favorece a incidência individual do imposto, por referir que o imposto é *pessoal*, e por só no contexto de uma tributação individual ser necessário introduzir o agregado familiar como elemento a ter em conta.

44 A possibilidade de opção por tributação conjunta foi introduzida pela Lei 30-G/00, de 29 de Dezembro, que aditou o Artigo 14.º-A. Está hoje prevista no artigo 14º do CIRS. Posteriormente, a Lei 7/2001 de 11/5 veio alargar o conceito legal de união de facto para abranger também os casais do mesmo sexo. Há assim um tratamento mais favorável da lei fiscal aos casais em união de facto, que têm um direito de opção que os sujeitos passivos casados não têm – direito de opção que pode ter consequências económicas significativas porque a tributação conjunta pode constituir, consoante o caso concreto, vantagem ou desvantagem fiscal, e que é assim de muito duvidosa constitucionalidade (neste sentido, J. MACHADO e P Costa, 2012:184 e Rui MORAIS, 2014:32).

45 Este método, que se traduz-se em dividir o rendimento colectável por 2 para aplicação das taxas do imposto e multiplicar o quociente por 2 para obter a colecta (artigo 69º do CIRS), e que visa ultrapassar o conhecido problema resultante da aplicação de taxas progressivas à soma de rendimentos do casal, tem ainda como consequência que diversos limites de deduções são fixados em valores diferentes (geralmente o dobro) relativamente a contribuintes tributados individualmente.

46 A discriminação contra os contribuintes casados resultante da tributação conjunta foi em vários países europeus o fundamento para a sua substituição pela tributação separada, embora a introdução do quociente conjugal seja suficiente para eliminar a discriminação (cfr. Casalta NABAIS, 1998:526ss).

os membros do casal, já que num imposto progressivo a taxa média resulta da posição do rendimento tributável na escala de progressividade. Só se ambos os membros do casal tiverem o mesmo rendimento, ou por qualquer acaso matemático, é que a tributação conjunta será neutral no caso concreto.

c) O apuramento do rendimento tributável é realizado em termos analíticos, ou seja, separadamente para cada uma das categorias de rendimento, com regras próprias de apuramento para cada uma das categorias. Esta definição analítica permite a discriminação positiva de rendimento. Embora em princípio não haja taxas diferenciadas, é possível agravar ou aliviar a tributação de uma certa categoria através da modificação das regras de apuramento da matéria colectável (por exemplo, através da previsão de deduções especificamente aplicáveis apenas a uma das categorias) com impacto na taxa efectiva aplicada a cada tipo de rendimento. Assim, a previsão de deduções específicas a rendimentos de pensões⁴⁷ e a rendimentos de trabalho dependente foi a forma escolhida para realizar a discriminação positiva destas categoria de rendimentos.

A dedução específica aos rendimentos do trabalho dependente é estabelecida num valor fixo,⁴⁸ que é todavia substituído, nos termos do n.º 2 do artigo 25º do CIRS, pelo valor das “contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde”, caso o valor destas exceda aquele.

47 O legislador terá presumido que os titulares de rendimentos de pensões são os contribuintes mais qualificados para a leitura de normas fiscais e escolheu portanto criar-lhes o desafio de calcular a dedução a partir da muito complexa redacção dos números 1, 2 e 5 do artigo 35º do CIRS. Assim, nos termos destas normas, a dedução será de 72 % de doze vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais (correspondendo a 3.622€ em 2014), acrescido de quotizações sindicais e do montante de contribuições obrigatórias que exceda 3.622. O artigo 111º da Lei do OE para 2012 estabelece por sua vez que até que o valor do IAS atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, “é aplicável este último valor para efeito da indexação prevista no artigo 53.º do Código do IRS.”. Esta norma continua a ser aplicada, apesar de, constando da Lei do OE para 2012, ser muito duvidoso que continue em vigor em face do princípio da anualidade do OE (artigo 4º da LEO) uma vez que, embora o artigo tenha como epígrafe “Disposições transitórias no âmbito do IRS” não alterou o próprio CIRS ou qualquer diploma exterior ao OE. Dessa norma resulta um valor de 4104€ para a dedução específica. Finalmente, nos termos do n.º 5, esta dedução vai sendo progressivamente reduzida a partir de um valor de 22.500€ de rendimentos da categoria H (sendo abatida à dedução específica 20% da diferença entre o valor do rendimento da categoria H e 22.500 €).

48 72 % de doze vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais (al. a) do n.º 1 do artigo 25º do CIRS), correspondendo a 3.622€ em 2014.

A dedução ao rendimento líquido das contribuições para a Segurança Social não é uma característica necessária da tributação do rendimento se qualificarmos essas contribuições como um imposto, ou seja: não sendo o valor de outros impostos uma despesa dedutível para a obtenção do rendimento líquido, também não seria dedutível a despesa com estas contribuições. Sob dois outros pontos de vista, contudo, justifica-se plenamente essa dedução: por um lado, os descontos para a Segurança Social podem (ou *devem*) ser qualificados como custo necessário à obtenção do rendimento do trabalho, e neste caso têm o seu lugar lógico no processo de apuramento do próprio rendimento líquido, nem sequer se tratando de um desagravamento fiscal; por outro lado, estas contribuições representam a poupança necessária dos trabalhadores, correspondente à mais diminuída capacidade contributiva proporcionada pelos rendimentos do trabalho, que é o fundamento tradicional da discriminação positiva destes rendimentos.⁴⁹

Pode contudo entender-se que a dedução específica aos rendimentos do trabalho cumpre no IRS uma outra função. O cálculo do rendimento tributável pressupõe a dedução às receitas de todas as despesas necessárias à obtenção do rendimento, dedução que não está prevista para o caso dos rendimentos do trabalho dependente. A dedução específica tem assim igualmente como função representar esses custos, não individualizados, suportados pelo trabalhador dependente para o exercício da sua actividade.⁵⁰ Nos casos em que o valor das contribuições

49 Recordando a discussão referida no capítulo 2, a ideia de que os rendimentos do trabalho conferem uma menor capacidade contributiva que os rendimentos patrimoniais resulta da constatação de que os rendimentos patrimoniais permanecem para toda a vida do contribuintes enquanto os rendimentos do trabalho cessam no final da vida, e que, portanto, os rendimentos do trabalho conferem uma menor capacidade de pagar imposto do que rendimentos patrimoniais do mesmo valor, porque o titular de rendimentos do trabalho tem que poupar uma parte deles para precaver as suas futuras necessidades e do seu agregado familiar (veja-se, por todos, Teixeira RIBEIRO, 269ss). Tendo em conta essa menor capacidade contributiva, a discriminação positiva dos rendimentos do trabalho, que Gladstone acabou por transformar no benefício fiscal à despesa em prémios de seguros de vida, pode fazer-se por tributação a taxa formal mais reduzida (como era proposto originalmente pelos defensores desta discriminação), solução que é dificilmente praticável num imposto único; ou pela criação de deduções especificamente aplicáveis ao rendimento do trabalho. Num sistema de Segurança Social obrigatória que precisamente visa assegurar a manutenção de rendimentos no final da vida, o montante das contribuições obrigatórias para a Segurança Social é precisamente o valor, determinado pelo Estado, daquela necessária poupança, e a sua dedução justifica-se plenamente enquanto cumprimento da ideia de discriminação positiva do rendimento do trabalho.

50 Xavier de BASTO (2007:139-140).

obrigatórias excede o limite previsto no n.º 2 do art. 25º do CIRS, este valor das contribuições consome totalmente a dedução e deixa de haver uma dedução dos custos de obtenção do rendimento do trabalho dependente, ou seja, desaparece esta outra protecção fiscal dos rendimentos do trabalho dependente.⁵¹

A separação das duas deduções (uma dedução específica e uma dedução das contribuições para a Segurança Social), criando uma verdadeira dedução para os trabalhadores que hoje não beneficiam da dedução específica, talvez permitisse que esta tomasse o lugar de várias exclusões de tributação, como as que distinguem, no n.º 3 do artigo 2º do CIRS, componentes da tributação acima e abaixo de limites legais bem como dos regimes que favorecem o pagamento parcial do salário em “géneros”, através de *tickets* de natureza variada, com o correspondente financiamento de indústrias fiscais.⁵²⁵³

51 Rui MORAIS (2014:66).

52 Não devemos alongar-nos demasiado sobre o desagravamento fiscal que constitui a exclusão do conceito de rendimento de componentes acessórias da remuneração do trabalho. Trate-se ou não, em alguns casos, de benefícios fiscais (sendo que parecem excluídos do conceito legal de benefício fiscal pelo artigo 4º do EBF) não são concedidos em função da despesa, mas antes da forma como o rendimento (do trabalho, neste caso) é estruturado, estando portanto fora do tema da nossa investigação. Temos presentes, sobretudo, aquelas formas de remuneração, como subsídios de refeição ou pagamento de despesas de creches, que de certa forma representam despesas que podem crescer em função da prestação de trabalho, e que portanto correspondem também ao fundamento daquela dedução específica. No nosso entendimento, este tipo de remunerações acessórias são rendimento – de outra forma, criamos o problema, de igualdade horizontal no tratamento entre dois trabalhadores com a mesma remuneração, em que apenas um deles vê incluída na retribuição um conjunto de componentes acessórias isentas de tributação. Uma dedução específica, igual para todos, dispensaria a necessidade distinguir estas componentes de remuneração, e acabaria com o incentivo fiscal que é geralmente a única razão para que essas formas de remuneração do trabalho existam. Reconhecemos, todavia, que esta solução não resolveria todos os problemas de igualdade horizontal que aqui se levantam, e poderia mesmo criar outros novos. Estas componentes da remuneração surgem por vezes por razões alheias à minimização do encargo fiscal, e sobretudo quando se trata da fruição de serviços directamente disponibilizados pela entidade patronal, podem corresponder a uma opção economicamente eficiente (a empresa disponibiliza um serviço que, por razões de economias de escala, tem um custo inferior ao valor que representa para o trabalhador, ou vai suprir um problema de inexistência da oferta). Se não se tributam estas prestações directas do empregador, temos um novo problema de igualdade horizontal quando uma prestação pecuniária que substitui essa prestação directa do serviço. Como vimos no tratamento do conceito de rendimento-acrécimo, quando estão em causa estas vantagens acessórias associadas à prestação do trabalho há limites inultrapassáveis ao recorte certo do que deve ser ou não uma componente tributável da remuneração. Sobre esta questão de isenções de tributação nas vantagens acessórias da prestação do trabalho veja-se Xavier de BASTO (2007:62ss) e Rui MORAIS (2014:51ss).

53 Questão diferente da sujeição ou não a tributação de uma componente acessória da remuneração do trabalho é o benefício fiscal que é concedido ao pagamento de certas prestações por formas não

d) O momento sintético da tributação é o englobamento, correspondente à soma dos rendimentos apurados nas várias categorias. Este englobamento é limitado porque uma importante fatia dos rendimentos, sujeitos a taxas liberatórias, só é englobada por opção do contribuinte, o que constitui um importante afastamento ao modelo de imposto único sobre o rendimento global.⁵⁴

Outro afastamento relevante acontece na dedução de perdas. Segundo o conceito de rendimento acréscimo, no apuramento do rendimento global deveriam ser considerados os resultados negativos (diminuições patrimoniais) verificados em qualquer das categorias, e esse princípio da comunicabilidade dos resultados líquidos negativos é de facto consagrado no n.º 1 do artigo 55º do CIRS. Contudo, o receio do impacto destas deduções na receita fiscal levou desde o início à introdução de excepções de incomunicabilidade de perdas que hoje transformam verdadeiramente aquela regra numa excepção praticamente inaplicável.⁵⁵

O conjunto de despesas do contribuinte que levam a uma redução do montante de imposto a pagar era, na versão originária do CIRS, considerado neste momento por “abatimento”, ou seja, dedução ao rendimento total. Estas deduções, cuja natureza e evolução desde 1988 será considerada na secção seguinte, estavam previstas nos artigos 55º e 56º do CIRS. A mesma técnica de dedução à matéria colectável era aplicada às despesas que o EBF mandava ter em conta no apuramento do IRS.

monetárias, como acontece com a elevação em 60% do valor isento do subsídio de refeição quando é concedido sob a forma de vale de refeição, ou com o regime semelhante de outros “vales sociais”. Acompanhamos aqui as críticas de Xavier de BASTO (2007:71-74) no sentido de se tratar, por um lado, de um mecanismo que cria uma “indústria fiscal” que sem esse incentivo fiscal não produz qualquer serviço útil e, por outro, de um inaceitável paternalismo sobre os consumos privados, ao incentivar a substituição da remuneração em dinheiro – que pode ser usada para as finalidades que o trabalhador entenda mais necessárias - por uma remuneração em géneros. Imaginando uma extensão deste princípio, antecipamos que no futuro não deixarão de ser criadas outras formas de decomposição de remuneração em vales apenas utilizáveis nas finalidades consideradas dignas pelo legislador, ao serviço de outros tantos objectivos meritórios, como o “ticket alimentos com baixo teor de sal”.

54 Cfr. *infra*, 4.2.2.

55 Os casos de incomunicabilidade, formalmente a excepção desde a versão original da CIRS, foram sendo alargados de forma a que de fora da incomunicabilidade ficaram apenas as categorias A, E e H, ou seja, como comenta Paulo Pitta e CUNHA (1994:19), “categorias onde, por definição, não podem registar-se resultados negativos!”. Neste sentido cfr. também Rui MORAIS (2014:155).

Nesta consideração das despesas a deduzir verificou-se uma das alterações mais significativas na técnica fiscal pela qual os benefícios fiscais se traduzem em reduções do montante do imposto a pagar. A técnica de dedução ao rendimento líquido de um mesmo montante de despesa traduz-se numa maior vantagem para os contribuintes com maiores rendimentos e portanto sujeitos a uma taxa marginal mais elevada. Este mecanismo produz assim o estranho resultado de o “subsídio” fiscal a uma mesma despesa ser tanto maior quanto maior é o rendimento do contribuinte.⁵⁶

Através das alterações introduzidas no CIRS pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (OE para 1999), os benefícios fiscais e as deduções previstas no CIRS passaram a funcionar pela técnica da dedução à colecta (crédito de imposto) e não de dedução à matéria colectável. O montante a deduzir não é já toda a despesa, mas uma fracção resultante do seu produto por uma percentagem idêntica para todos os contribuintes, que hoje varia entre os 10% e os 30% para as despesas referidas no artigo 78º do CIRS, incluindo o que a lei designa por benefícios fiscais. Como é bom de ver, esta solução beneficia os contribuintes cuja taxa marginal seja inferior àquela percentagem e, simetricamente, prejudica os contribuintes que tenham uma taxa marginal de valor superior. A justificação da alteração foi explicitamente favorecer os contribuintes de menores rendimentos e aumentar a progressividade do sistema.⁵⁷

56 Como se referirá no próximo capítulo, esta conclusão depende de se encarar o desagravamento fiscal como subsídio a uma determinada despesa. Para quem considere pelo contrário algumas destas deduções como formas de melhor determinar o rendimento sobre o qual deva incidir a tributação, a dedução ao rendimento parecerá mais adequada. Assim, por exemplo, Casalta NABAIS (1998:537-539) sustenta que as deduções que representam a consideração do mínimo de existência representam a delimitação negativa do rendimento que não está disponível para suportar impostos, e portanto devem logicamente ser deduzidas ao rendimento líquido, “sob pena de estar a tributar o mínimo de existência”. No mesmo sentido, Manuel FAUSTINO (2001:40) expressa o seu desacordo com a opção por passar as chamadas deduções pessoalizantes a deduções à colecta por a solução violar “o princípio da capacidade contributiva, que deveria ser medida pelo rendimento disponível”. No nosso entendimento, como se referirá *infra* (4.4), a dedução destas despesas nada tem a ver com a isenção do mínimo de existência ou a determinação da real capacidade contributiva e nessa medida é adequada a utilização da técnica de dedução à colecta.

57 Essa intenção é claramente assumida pela Comissão de Revisão do IRS de 1998 (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998a:70). Cfr. também Freitas PEREIRA (1998:162). No caso dos incentivos fiscais, a alteração do regime desce o incentivo para titulares de maiores rendimentos e sobe-o no caso inverso, uma vez que o efeito de incentivo (efeito-substituição) depende da poupança fiscal marginal e portanto, nas deduções ao rendimento líquido, da taxa marginal de tributação. A consequência dessa opção para a eficiência dos incentivos fiscais depende de qual a classe de rendimentos à qual o benefício se dirige preferencialmente.

e) A determinação da colecta é feita pelo método da progressão por escalões. Ao rendimento colectável é aplicado um conjunto de taxas, cada uma delas correspondendo a um escalão, sendo as taxas crescentes com o aumento do valor desses escalões. A taxa de cada escalão é aplicada apenas à parcela de rendimento contida nesse escalão, e a colecta resulta assim da soma desses vários produtos.⁵⁸ As taxas formais do IRS são portanto taxas marginais e, ao contrário do que por vezes é convicção dos contribuintes, ninguém vê diminuído o seu rendimento disponível por aumentar o seu rendimento tributável e portanto lhe ser aplicável a taxa do escalão superior.⁵⁹

O CIRS original tinha cinco escalões de rendimento e uma taxa marginal máxima de 40%. O número de escalões desceu primeiro para quatro e foi depois sendo aumentado até oito, mas desde a Lei do OE para 2013 voltou ao número original.⁶⁰ A taxa marginal mais elevada, que se manteve estável durante 17 anos no valor de 40%, iniciou na Lei do OE para 2006 um processo de subida que a levou aos actuais 48%. Desde 2012 são ainda aplicadas aos rendimentos mais elevados, com carácter transitório, “taxas adicionais de solidariedade”, que são taxas marginais de 2,5% e 5%,⁶¹ elevando a taxa marginal mais elevada do IRS para 53%.

f) Aplicadas as taxas de imposto, realizam-se as deduções à colecta, as quais incluem um conjunto vasto e heterogéneo de situações. Algumas delas têm um

58 Para simplificar o cálculo, sobretudo do ponto de vista do contribuinte, a lei apresenta uma versão deste método com apenas duas taxas: uma correspondendo à taxa média dos escalões que são integralmente abrangidos pelo rendimento colectável e outra (a taxa marginal do escalão correspondente ao montante do rendimento colectável total) aplicada ao rendimento remanescente. O método é idêntico ao descrito no texto, uma vez que essa taxa média aplicável à parcela do rendimento que preenche totalmente os escalões é determinada pelo legislador precisamente através da aplicação das várias taxas marginais às correspondentes parcelas do rendimento.

59 A conjugação de taxas marginais progressivas de tributação com a redução progressiva do valor das deduções à colecta prevista no n.º 7 do artigo 78º pode contudo ter este efeito, tendo-se assim tornado necessária a cláusula de salvaguarda prevista no n.º 4 do mesmo artigo.

60 Como refere Rui MORAIS (2014:160), esta diminuição não teve propriamente em vista a simplificação do imposto mas o agravamento da tributação, empurrando todos os segmentos de rendimento para taxas mais elevadas.

61 A taxa marginal de 2,5% é aplicada ao rendimento que exceda 80.000€, sendo aplicável ao rendimento que exceda 250.000€ a taxa de 5% - artigo 68º-A do CIRS.

objectivo exclusivamente fiscal, fazendo parte da própria técnica do imposto, facultando a dedução de valores anteriormente pagos.⁶² Como dedução colecta é também consagrado o desagravamento fiscal relativo a pessoas com deficiência.⁶³

Os restantes três tipos de deduções à colecta são particularmente relevantes para o objecto da nossa investigação, e integram as deduções fixas pessoalizantes previstas no artigo 79º, as relativas a benefícios fiscais e as deduções de despesas do contribuinte com carácter pessoalizante:

(i) o artigo 79º do CIRS prevê a dedução à colecta de valores fixos (i.e., não dependentes de um comportamento do contribuinte, nomeadamente de um acto de despesa) por cada sujeito passivo, dependentes e ascendentes, com aumentos do valor da dedução nomeadamente nas situações de famílias monoparentais, dependentes com idade inferior a 3 anos⁶⁴ e famílias numerosas.⁶⁵ O valor depende

62 Trata-se dos valores relativos ao alívio da dupla tributação internacional, recuperação dos montantes correspondentes a retenções na fonte e pagamentos por conta. Na mesma categoria de deduções com finalidade exclusivamente fiscal incluiríamos ainda a dedução à colecta dos encargos com pensões de alimentos, dedução que é o correspondente da integração das mesmas no rendimento do seu beneficiário (artigo 11º do CIRS) e visa assim assegurar o tratamento neutral face às situações em que as obrigações de alimentos são cumpridas dentro do mesmo agregado familiar.

63 Desagravamento que entendemos ter como fundamento a consideração de que, para montantes iguais de rendimento, os portadores de deficiência têm uma capacidade contributiva mais reduzida, fundamento que corresponde a uma finalidade fiscal e exclui este regime do conceito de benefício fiscal. Como em outros casos, seria eventualmente possível encarar estas normas sob o prisma de uma finalidade extrafiscal de promoção de um qualquer indicador social relativo a portadores de deficiência, e neste caso teríamos um dos raros exemplos de benefício fiscal em sentido estrito, ou seja, sem qualquer componente de incentivo fiscal.

64 Não conhecemos a intenção legislativa que leva a que a dedução seja maior para crianças com menos de 3 anos, mas assinalamos que a solução legislativa vai em sentido contrário à recomendação do *Relatório Mirrlees* (MIRRLEES *et al*, 2011:111-112) que considera adequada uma discriminação no sentido inverso. Na base desta conclusão estão razões de eficiência económica e não de capacidade contributiva, no caso razões de minimização que o imposto provoca na disponibilidade dos progenitores (efectivamente das mães) para o ingresso ou permanência no mercado de trabalho. O Relatório recomenda que a dedução seja maior no caso de a criança mais nova do agregado ter mais de 5 anos porque é nessa circunstância que, segundo os estudos empíricos, revela maior elasticidade a decisão das mães de trabalhar (e é portanto mais eficaz esta dedução compreendida com uma finalidade extrafiscal). Saber contudo se tal solução seria adequada para Portugal dependeria de serem válidas também para nós essas conclusões empíricas. De qualquer forma, não nos parece haver nem na solução legal nem na solução agora descrita qualquer desvio ao princípio da igualdade na medida em que todos os contribuintes com o mesmo número de filhos passarão pela mesma gama de deduções.

65 O acréscimo de dedução será provavelmente justificado no discurso político numa perspectiva extrafiscal, como um incentivo à natalidade, embora nos pareça que um acréscimo de 21 euros por criança na poupança anual no IRS seja pouco susceptível de causar no país uma explosão da

assim da dimensão do agregado familiar e de circunstâncias que, no entendimento do legislador, aumentam as necessidades desse agregado.

No nosso entendimento, a existência deste mecanismo de deduções fixas à colecta corresponde ao suficiente cumprimento da exigência constitucional de ter em conta “as necessidade e rendimentos do agregado familiar.” Pode naturalmente questionar-se se o montante presente dessas deduções fixas corresponde à consideração desejável ou mesmo suficiente dessa exigência, mas entendemos que basta para o cumprimento da imposição constitucional um regime que tenha em conta a dimensão do agregado (e eventualmente majorações para situações que no entendimento do legislador configurem uma maior necessidade familiar, como no direito vigente). Qualquer reforço da consideração dessas necessidades e rendimentos do agregado familiar pode ser feito por aumento das deduções fixas, não sendo necessárias ao cumprimento do imperativo constitucional as deduções que têm em conta a efectiva despesa.⁶⁶

O mecanismo de deduções fixas poderia também cumprir a finalidade de salvaguarda do mínimo de existência, mas tendo em conta os valores previstos na lei e o facto de o CIRS reservar essa função para um outro regime⁶⁷, não é essa a sua função no sistema.⁶⁸

(ii) os benefícios fiscais são também considerados, como já vimos, através de

natalidade.

66 Este parece ter sido também, em parte, o entendimento da mais recente Comissão de Revisão do IRS (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 2014:), que substituiu a generalidade das deduções pessoalizantes por um reforço da dedução fixa, acompanhado pela introdução de um mecanismo de quociente familiar que à primeira vista nos parece mais discutível, em virtude do seu efeito na progressividade do imposto,

67 Com as actuais taxas do IRS, a dedução à colecta de 45% do valor do IAS corresponde à não cobrança de qualquer imposto a um agregado composto apenas pelo sujeito passivo cujo rendimento seja igual a 3,1 vezes o IAS, ou seja, 1301€ em 2014, o que significa que a protecção do Mínimo de existência resultante do artigo 70º do CIRS tem um valor significativamente superior. De qualquer forma, uma vez que deste não resulta para todos os contribuintes uma isenção correspondente ao mínimo de existência, protegendo apenas os “titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente ou em pensões”, as deduções à colecta do artigo 79º são o único mecanismo de salvaguarda do mínimo de existência que abrange os titulares de rendimentos que sejam predominantemente de outras fontes.

68 Com valores adequados, um processo de dedução à colecta ou à matéria colectável parece-nos preferível à solução do artigo 70º do CIRS como garantia do mínimo de existência, porque evitaria a consequência que este acarreta de existir uma gama de rendimentos de transição em que as taxas marginais de tributação são de 100%.

deduções à colecta. A redacção da alínea i) refere-se apenas aos benefícios fiscais constantes do EBF e da legislação extravagante, uma vez que a dedução à colecta dos restantes desagravamentos fiscais (os previstos no próprio CIRS), sejam ou não de considerar dogmaticamente como benefícios fiscais, resulta da sua individualização nas restantes alíneas do artigo 78º. A classificação legal tem hoje a consequência prática de que os benefícios fiscais consagrados fora do IRS estão sujeitos ao limite de dedução previsto no artigo 88º, enquanto aos desagravamentos fiscais constantes do CIRS é aplicável o limite global previsto no próprio artigo 78º. A análise destes benefícios fiscais, cujo número sofreu, nos últimos anos, uma redução drástica, será feita mais desenvolvidamente na secção 4.3.

(iii) para as restantes deduções à colecta previstas no artigo 78º e relativas a despesas de saúde, educação e formação, encargos com lares, imóveis e prémios de seguros de vida reserva-se geralmente a designação de deduções pessoalizantes, designação que corresponde à ideia de que não se trata de benefícios fiscais mas de desagravamentos com finalidade fiscal, nomeadamente a consideração das condições concretas do contribuinte.⁶⁹ Não acompanhamos esta forma de encarar as deduções pessoalizantes, pelas razões que serão expostas na secção 4.4.⁷⁰

A versão original do CIRS consagrava uma dedução fixa suplementar. Se não existisse despesa documentada com educação, encargos com lares, encargos de imóveis e prémios de seguros ou estas não atingissem um valor fixado anualmente no OE (limitado a metade do valor máximo dedutível), era esse mesmo valor automaticamente deduzido ao rendimento, mecanismo geralmente designado como “abatimento mínimo garantido”. Este regime, semelhante ao da *standard deduction* norte-americana, partia portanto do princípio, que nos parece correcto, que qualquer agregado familiar tem sempre despesas correspondentes às deduções tipificadas, ou outras semelhantes, e tornava menos significativa a diferenciação introduzida pela

⁶⁹ Neste sentido, por exemplo, MORAIS (2014:188).

⁷⁰ Nem todas as deduções que foram estando previstas nas várias redacções do artigo 79º corresponderiam de qualquer forma a deduções pessoalizantes, pois cremos que será consensual a qualificação dos incentivos à aquisição de material informático ou equipamentos de energias renováveis como benefício fiscal.

existência de deduções itemizadas. Este mecanismo foi revogado pela Lei 2/92 (OE para 1992), que simultaneamente aumentou os limites de deduções das despesas documentadas com a autonomização do limite para deduções de encargos com imóveis.

4.2.2. O modelo de tributação do rendimento introduzido pelo CIRS foi no geral aceite de forma relativamente pacífica pelos contribuintes e pela doutrina,⁷¹ mas não sem críticas a vários dos seus aspectos, nomeadamente o valor relativamente baixo do rendimento ao qual já é aplicável a taxa marginal mais elevada ou a forma de consagração do mínimo de existência.⁷²

O imposto foi contudo desde cedo marcado por uma acentuada instabilidade legislativa - nos primeiros 10 anos de vigência, o CIRS foi alterado por 45 diplomas diferentes⁷³ - e este aspecto é geralmente assinalado como dos mais negativos da nossa tributação do rendimento. Cremos que é uma crítica bem fundada, visto que é consensual que a falta de estabilidade da legislação fiscal é uma fonte de custos acrescidos de cumprimento e de aplicação, porque tanto os contribuintes como a administração têm que se adaptar constantemente a novas regras; uma fonte de ineficiência porque a incerteza que cria nos agentes económicos prejudica as decisões de poupança e investimento; e uma fonte de injustiças na medida em que as alterações alteram o valor de fluxos de rendimento que traduzem decisões passadas, ou o valor presente dos activos por amortização.⁷⁴ Além da forma claramente

71 Cfr. Luís de Menezes LEITÃO (1997:36). Manuel Faustino (2005:58ss) realça que o atraso de Portugal na adopção da tributação pessoal do rendimento permitiu beneficiar da experiência de outros e assim introduzir um imposto com características modernas: base alargada, poucos escalões e taxas marginais mais elevadas relativamente baixas.

72 Por exemplo, Teixeira RIBEIRO (1991).

73 Cfr. Manuel FAUSTINO (2001: 17ss). Joaquim Águeda PETISCA (2005:125) refere nos mesmo sentido que nos primeiros 15 anos de vigência do CIRS “não houve um ano em que as declarações de IRS não tivessem que ser alteradas. E com elas, as correspondentes alterações das regras de liquidação e programas informáticos”.

74 Neste sentido veja-se, por todos, MIRRLEES *et. al.* (2011:58), onde se refere-se a estabilidade, a par da neutralidade e simplicidade, como uma das regras gerais indicadoras de boa tributação, sem prejuízo da necessidade de equilibrar os custos da mudança com “os custos de manter a funcionar um sistema mal desenhado”. A instabilidade coloca também um problema de igualdade na transição

excessiva como anualmente as leis do OE alteram a legislação fiscal, a instabilidade legislativa portuguesa traduziu-se também numa intenção permanente de *Reforma Fiscal*.⁷⁵

A aplicação do imposto veio acentuar um outro problema fundamental do IRS como motivo de crítica: a distribuição desequilibrada da carga tributária, tanto em termos da sua (não) progressividade – excessiva incidência nas “classes médias” relativamente à tributação dos rendimentos mais elevados – como em termos de distribuição funcional, com a percepção de que o imposto atinge mais pesadamente os rendimentos do trabalho dependente do que os do capital e do trabalho independente e actividade empresarial.⁷⁶

Nos últimos anos, as críticas centraram-se nas várias alterações legislativas destinadas a aumentar a receita fiscal, justificados pela necessidade de redução do

(*transitional equity* – ROSEN, 2002:322ss) que se coloca quando as mudanças na tributação alteram os preços dos activos, como prejuízo da igualdade horizontal, mesmo nos casos em que a alteração legislativa seja no sentido de eliminar um regime que possa ele próprio ser considerado violador da igualdade horizontal.

75 Este uso recorrente do termo Reforma Fiscal é a expressão no plano tributário da reivindicação constante de reformas “estruturais” em todos os domínios, ou mesmo de uma reforma com artigo definido, “A” Reforma do Estado, por cuja realização sempre se anseia e que vai atingindo um tal estatuto mítico que já só estará ao alcance de um D. Sebastião emergindo numa qualquer manhã de nevoeiro. Como escreve Pedro Adão e SILVA (2013:156) “em Portugal há um ímpeto reformista difícil de acompanhar”, e o lugar de Portugal como país europeu que mais altera as suas políticas públicas tem correspondência numa “fraca estabilização de políticas, pouca cooperação na sua implementação e escassa monitorização de impactos” Independentemente se ser apropriado ou não designar as intervenções legislativas desde 1989 como “reformas fiscais”, a noção de que a instabilidade legislativa é um problema parece levar a que as mais recentes documentos relativos a alterações da legislação fiscal recusem a caracterização das suas propostas de alteração legislativa como reforma fiscal, como aponta Luís Máximo SANTOS (2009). Acompanhamos este autor na afirmação de que estabilidade legislativa que permitisse a boa avaliação das normas em vigor e a adaptação e melhor aplicação da lei fiscal seria uma boa e necessária reforma fiscal.

76 Esta preocupação com excessiva incidência da carga fiscal nos segmentos médios do trabalho dependente, tornou-se claramente dominante na segunda metade da década de 90, como é ilustrado pelas preocupações expressas no *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal* (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1997) e no *Relatório da Comissão de Revisão do IRS* (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998a:52ss). Cfr. ainda, entre muitos outros, Xavier de BASTO (1998:127) e Casalta Nabais (2002), que qualifica este tratamento diferente dos trabalhadores dependentes face aos titulares de rendimentos empresariais, profissionais e de capital como “*apartheid* fiscal”. Talvez não seja estranha à percepção pública do problema a exposição que resultou do uso da declaração de IRS como indicador para outros apoios sociais, como por exemplo a redução de propinas no Ensino Superior Público a partir de 1992 (Lei n.º 20/92 de 14 de Agosto).

défice orçamental no âmbito do “programa de assistência financeira”.⁷⁷

Não é naturalmente nosso propósito realizar nem um elenco dos afastamentos ao princípio da igualdade tributária em IRS nem uma recensão das críticas que com esse fundamento lhe são apontadas. Contudo, alguns deles estão mais directamente relacionados com os benefícios fiscais à despesa que analisaremos na secção seguinte, nomeadamente com os benefícios fiscais à habitação, à poupança e à poupança para reforma. Devemos assim deter-nos um pouco sobre alguns desses afastamentos relativamente ao princípio de tributação unitária do rendimento global, designadamente a exclusão das rendas imputadas da tributação, a sujeição de certos rendimentos a uma tributação separada (com a correspondente exclusão do englobamento) através de “taxa liberatórias” ou “taxas especiais” e a existência de um imposto especial sobre rendimentos de pensões.

a) Rendas imputadas

A exclusão das rendas imputadas das habitações próprias é um dos afastamentos em relação à tributação do rendimento-acrécimo que representa, nos sistemas de *comprehensive income tax* que seguem essa solução, um valor de perda de receita mais significativo.

A utilidade extraída da utilização de bens duradouros é uma componente do rendimento que não é geralmente tributada por questões de praticabilidade administrativa – a dificuldade de avaliar o valor, líquido de depreciação, dessa utilização. Mesmo nos casos em que há um valor de mercado comparável, esse valor de mercado não é utilizável por incluir as quotas de amortização correspondentes à rápida depreciação da generalidade dos bens de consumo duradouros.

Esta dificuldade verifica-se contudo em muito menor grau no caso dos imóveis, e a contribuição predial de 1963 procurava abranger esses rendimentos. O legislador da reforma de 1988/89 optou por não integrar este rendimento no IRS,

⁷⁷ Justificados, entenda-se, pelos proponentes das medidas, que aliás se desdobram também frequentemente em críticos desses mesmos aumentos de impostos. Não cabe contudo na economia do presente trabalho a apreciação do objectivo de política financeira de consolidação orçamental em momento de recessão, matéria sobre à qual já nos pronunciámos noutro momento (ANDRADE, 2012).

provavelmente para não subtrair esta base tributável ao financiamento das Autarquias.⁷⁸ Contudo, na versão original do CIRS, sempre poderíamos dizer o sistema fiscal sujeitava as rendas imputadas a uma tributação autónoma em sede de Contribuição Autárquica, ao contrário do que hoje acontece.

A Contribuição Autárquica tributava as habitações, independentemente de estarem ou não arrendadas, em função do seu valor. Um imposto sobre o valor patrimonial de um bem, quando o valor da colecta não ultrapasse o valor do rendimento anual desse bem, não é verdadeiramente um imposto sobre o património (i.e., não é pago com o património) e opera exactamente como um imposto sobre o rendimento normal. Caso incida sobre bens cujo rendimento já é tributado em sede de imposto de rendimento, corresponde a uma tributação agravada desse rendimento, ou seja, um *imposto de sobreposição*.⁷⁹

No CIRS em vigor em 1989, previa-se a dedução da colecta da Contribuição Autárquica “à colecta do IRS, na parte proporcional aos rendimentos englobados de prédios ou parte de prédios, e até ao montante desta”. Assim sendo, podemos dizer que a tributação dos rendimentos prediais no conjunto da CA e IRS funcionava da seguinte maneira: todos estes rendimentos, fossem rendas imputadas ou rendas monetárias, eram tributados em CA pelo rendimento normal (que, no caso das rendas imputadas, é necessariamente o método a adoptar). No caso dos prédios arrendados havia em IRS uma tributação suplementar: a dedução em IRS, na colecta relativa às rendas, dos montantes pagos em CA, significava que para estes rendimentos a CA se assemelhava a um pagamento por conta do IRS.⁸⁰ Ao serem trazidas ao englobamento, as rendas eram então sujeitas a uma tributação suplementar no caso de a taxa marginal do IRS ser superior à taxa efectiva (implícita) na CA sobre o rendimento predial.⁸¹

78 Xavier de BASTO (2007:342). Sobre as orientações que presidiram à reforma da tributação predial e a sua relação com não tributação das rendas imputada em IRS veja-se, por todos, Manuel PORTO (2005).

79 Cfr., por todos, Teixeira RIBEIRO (1997:329ss).

80 Neste sentido, Rui MORAIS, 2005:325.

81 A taxa implícita da CA sobre o rendimento normal da habitação é simplesmente o resultado da divisão da taxa legal de CA pela taxa normal de rendibilidade de um prédio de habitação. A taxa implícita da CA sobre o rendimento real é o quociente da divisão da colecta de CA pela renda efectivamente recebida, sendo necessariamente apurada *a posteriori* e variável para cada contribuinte, como acontece sempre que convertemos uma taxa de tributação de rendimento normal em taxa

As rendas imputadas não eram levadas a englobamento e portanto tudo se passava de forma idêntica ao que aconteceria se não existisse Contribuição Autárquica, o IRS tivesse incluído as rendas imputadas na definição de rendimento tributável e tivesse sujeitado essas rendas a uma tributação por taxa liberatória, como o fazia para um conjunto de rendimentos de capital.

Esta forma de tributação de renda imputada em CA, com dedução à colecta de IRS do valor pago em CA, era precisamente a forma de tributação das rendas imputadas sugerida Teixeira Ribeiro.⁸² Embora não se conseguisse a tributação progressiva das rendas imputadas – princípio que de qualquer forma foi entretanto abandonado na tributação de todos os rendimentos prediais – haveria uma tributação de base homogénea para rendimentos prediais monetários e rendas imputadas.

Acontece que os valores pagos em CA (e agora no IMI, que lhe sucedeu) deixaram de ser deduzidos à colecta de IRS e passaram a ser uma dedução específica aos rendimentos prediais. A tributação patrimonial dos prédios arrendados deixou assim de ter essa característica de pagamento por conta do IRS. O sistema tem hoje um imposto que incide indiferentemente sobre prédios arrendados, ocupados pelos seus proprietários e desabitados,⁸³ que se sobrepõe à tributação do rendimento predial no IRS⁸⁴ e mantém intacta a diferença de tratamento que resulta da exclusão das rendas imputadas da base tributável do imposto de rendimento.

Esta isenção de tributação, em conjunto com os vários benefícios fiscais relativos à habitação que analisaremos posteriormente, contribuiu para que o sistema fiscal português incentivasse os contribuintes a aplicarem o seu aforro em habitação – e em habitações maiores, e em mais do que uma habitação – com as consequências

efectiva sobre o rendimento real.

82 RIBEIRO (1987b). Considerar a tributação local e estadual dos imóveis como tributação do rendimento imputado deste foi igualmente a ideia avançada pelo relatório do Departamento do Tesouro americano, *Blueprints for Tax Reform*, em 1977 (E.U.A, 1977).

83 *Rectius*, a tributação das rendas imputadas em IMI (tal -como acontecia com a CA) é mais leve para as rendas imputadas da habitação própria e permanente porque se criaram para esta isenções temporárias de imposto. Sobre a desadequação global deste sistema de tributação do património imobiliário (complementado pelo ilógico imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária) já nos pronunciámos noutro lado (ANDRADE, 2006).

84 Sobreposição que constitui assim uma dupla tributação económica dos rendimentos prediais, como refere Rui MORAIS (2014:113).

que são visíveis – excesso de peso da habitação no património das famílias, excesso de propriedade de habitação, excesso de construção de habitação excesso de endividamento de longo prazo das famílias.

Pensamos que esta conclusão – de que a tributação do património imobiliário tem hoje uma lógica separada, e eventualmente um fundamento diferente, da tributação do rendimento do mesmo património – é fundamental para enquadrar a questão do tratamento dos juros dos empréstimos para aquisição de habitação. Face ao regime primitivamente emergente da Reforma Fiscal de 1989, poderia sustentar-se que havia uma tributação das rendas imputadas, devolvida pelo IRS para a tributação local, e que, portanto, havia alguma lógica em que, do ponto de vista da tributação do rendimento global, o sistema fiscal considerasse (ainda que num imposto diferente) os juros para aquisição de habitação própria como custo de aquisição de um activo cujo rendimento (imputado) seria tributado.

Face ao actual sistema tal não acontece e uma dedução de despesas com juros de empréstimos à habitação teria que justificar-se, ou como incentivo fiscal (ou seja, por uma finalidade extrafiscal) ou por referência a um conceito de rendimento “disponível”, distinto do conceito económico de rendimento, para o apuramento do qual devessem ser deduzidas as despesas de aquisição de um património cujo rendimento não é tributado.

b) Taxas liberatórias e taxas especiais

A sujeição do rendimento de residentes⁸⁵ a taxa liberatória significa que, sendo o imposto pago por retenção na fonte, essa retenção se torna pagamento definitivo e aquele rendimento não tem que ser carreado para o englobamento (a não ser por opção do seu titular). Mecanismo semelhante é o das taxas especiais, em que igualmente o rendimento é tributado definitivamente por uma taxa separada, mas que se distingue do anterior por não ser aplicada retenção na fonte nem se verificar

⁸⁵ A presença de taxas liberatórias na tributação de não residentes, que não são sujeitos à tributação pelo rendimento global, não levanta por isso mesmo problemas, como é uniformemente reconhecido pela doutrina.

portanto a correspondente substituição tributária. Estes rendimentos são assim sujeitos ao que que verdadeiramente é um imposto cedular e real enxertado no âmbito da tributação pessoal – a taxa de tributação é totalmente independente dos restantes rendimentos do contribuinte, e, como é evidente, não há qualquer tributação progressiva.

A questão da tributação dos rendimentos de capital de das mais valias fora das taxas gerais foi motivo de conflito público entre a Comissão da Reforma Fiscal de 1988, que sustentava o princípio do englobamento, e o Governo, que pretendia a sujeição a taxas separadas da totalidade dos rendimentos das categorias E e G.⁸⁶ A lei acabou por consagrar taxas liberatórias para juros de depósitos bancários (20%) rendimentos de títulos e ganhos de jogo (25%) bem como uma taxa especial de 10% para as mais valias de transmissões de participações sociais e outros valores mobiliários, que aliás só estavam sujeitas a tributação se os activos foses detidos por menos de 24 meses.⁸⁷ Assim, além do tratamento desigual destes rendimentos face aos rendimentos englobados, as diferentes taxas liberatórias colocavam um problema de tratamento igual entre os rendimentos a elas sujeitos.⁸⁸

É necessário recordar que a reforma fiscal de 1988 coincidiu com uma outra reforma, a do mercado dos valores mobiliários, cujo crescimento era à época um objectivo político central. Havia assim um colisão entre a ideia de tratamento unitário de todos os tipos de rendimento, subjacente à reforma fiscal, e o objectivo de promover o crescimento do mercado português de capitais, que pelo contrário reclamava um tratamento mais favorável para as mais valias e rendimentos de acções e obrigações.⁸⁹ O mesmo objectivo de política justificava que o Estatuto dos

86 Cf. Paulo Pitta e CUNHA (1994) e Manuel FAUSTINO (2001).

87 Esse período foi depois reduzido para 12 meses pelo EBF, por um período transitório de 3 anos, findo o qual o prazo de 12 meses foi introduzido no próprio CIRS (Lei n.º 30-C/92). As mais valias realizadas em obrigações e títulos de dívida estavam também isentas de tributação. A conjugação da taxa mais baixa com as exclusões de tributação configurava uma tributação muito benévola das mais valias mobiliárias, que parece ter despertado maior polémica entre os fiscalistas. Sobre a evolução do regime destas mais valias de 1988 até ao fracasso da sua revisão em 2000 veja-se Paula Rosado PEREIRA, 2004:124ss e Luís Máximo SANTOS (2009:177ss).

88 Alberto XAVIER, 1993:374-75. Este autor chama a atenção para que a dispersão de taxas na tributação de rendimentos patrimoniais, que acabavam por variar entre 10% e 40% (taxa marginal máxima para rendimentos englobados).

89 Jorge Costa SANTOS (1996:22).

Benefícios Fiscais se dirigisse essencialmente à promoção do sistema financeiro e do mercado de capitais, com menorização dos incentivos a outros investimentos,⁹⁰ incluindo um conjunto de benefícios fiscais relativos a dividendos de empresas cotadas e privatizadas e aquisição de acções em processos de privatização.

A questão foi objecto de aprofundada análise em 1996, no *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*.⁹¹ A Comissão entendeu que a existência de excepções ao princípio do englobamento não é incompatível com o princípio do imposto único, desde que dentro de “limites razoáveis”, e considerou excessivo o âmbito de aplicação de taxas liberatórias previstas na versão originária do CIRS, propondo assim a redução das “excepções ao princípio do englobamento”⁹². A Comissão propôs assim a passagem ao englobamento da tributação de dividendos e mais-valias mobiliárias mas e a manutenção das taxas liberatórias para depósitos bancários e (com dúvidas) os títulos de dívida por serem praticamente substitutos perfeitos dos primeiros.

Admitindo a injustiça da solução, resultante essencialmente da subtracção à tributação progressiva de um conjunto de rendimentos que, além do mais, têm tendência a concentra-se nos escalões superiores de rendimento, invocam-se essencialmente razões de praticabilidade (não sujeitar à tributação por rendimentos de capitais muitas centenas de milhar de contribuintes).⁹³ Na base da argumentação estão também considerações de mobilidade internacional das aplicações passivas de capital que limitam a possibilidade de aplicação das taxas mais elevadas do IRS a estes rendimentos.⁹⁴

Na mesma linha da CDRE, a Comissão de Revisão do IRS de 1998 propôs para as mais-valias o fim da isenção, e a sujeição ao regime geral de tributação ou

90 Maria Teresa Veiga de FARIA (1989:4).

91 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1996).

92 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1996:496-7 e 499).

93 O Ministro das Finanças responsável pela proposta do CIRS invocava ainda outras razões de praticabilidade: representado os juros de depósitos bancários cerca de 80% dos rendimentos do capital, as restrições de acesso a dados bancários impediam a Administração Fiscal de conhecer os destinatários destes rendimentos, inviabilizando o seu englobamento (Miguel CADILHE, 1989:34). Este argumento foi retomado pela Comissão de Revisão do IRS de 1998 (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998a:61).

94 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1996:388ss). Cfr. também, defendendo a posição da Comissão, Xavier de BASTO (1998:132ss).

aumento da taxa para rendimentos de valores mobiliários. Considerações relativas à mobilidade dos capitais e “competitividade” do sector financeiro português levaram pelo contrário a Comissão de Estudo da Tributação das Instituições e Produtos Financeiros a recomendar, em 1999, a manutenção das taxas liberatórias para todos os rendimentos por elas então abrangidos.⁹⁵

A revisão das leis fiscais levada a cabo pela Lei 30-G/2000 acabaria por ir em parte ao encontro das ideias expressas pelos dois primeiros relatórios referidos. Manteve as taxas liberatórias sobre juros e dividendos de acções, mas obrigou à inclusão destes últimos no rendimento para efeitos de determinação da taxa aplicável. Relativamente às mais valias mobiliárias, estabelecia-se também fim da taxas liberatórias e o englobamento por parte do valor, sendo a proporção do valor sujeito a tributação decrescente com o número de anos de detenção do activo.⁹⁶ Este regime das mais valias, suspenso durante um período transitório pela Lei do OE para 2001, acabaria por ser revogado pelo Decreto-Lei n.º 228/2002 antes de chegar a ser aplicado.⁹⁷ O regime voltou assim a ser praticamente o que era na versão original do CIRS, destacando-se como principais diferenças a já referida uniformização das taxas e o fim da isenção de mais valias realizadas na transmissão de acções detidas por mais de 12 meses e outros activos mobiliários.⁹⁸

No actual IRS as taxas liberatórias estão uniformizadas nos 28% e são aplicadas a um conjunto de rendimentos de capital, incluindo os juros de depósitos bancários e de títulos de dívida e os dividendos de acções. As mais valias mobiliárias e (inovação introduzida em 2012) a totalidade dos rendimentos prediais são sujeitas a uma taxa especial com o mesmo valor.

Grande parte da doutrina portuguesa pronunciou-se pela inconstitucionalidade

95 Cfr. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1999:263). No entendimento da Comissão, em contexto de “integração dos mercados financeiros” a sujeição dos rendimentos de capitais e mais-valias ao regime geral do IRS só seria possível com uma “baixa muito sensível na tabela geral das taxas do IRS” - admitindo contudo que “se está em presença de uma entorse ao princípio da unicidade do imposto”.

96 O regime, aplicável apenas a valores adquiridos após a sua entrada em vigor, previa ainda a exclusão de tributação se o saldo de mais e menos valias do ano fosse inferior a 200.000\$00 (997€). para a fundamentação das alterações veja-se Pina MOURA e Sá Fernandes (2000:24ss).

97 Cfr. Paula Rosado PEREIRA (2004:139-40).

98 A Lei n.º 15/201 de 26 de Julho revogou a isenção até aí prevista no n.º 2 do artigo 10º do CIRS, aumentando também a taxa de tributação destas mais-valias de 10% para 20%.

das taxas liberatórias, sobretudo com fundamento na não sujeição destes rendimentos a tributação progressiva,⁹⁹ ou criticou o âmbito excessivo de aplicação de um mecanismo que deveria ter carácter excepcional.¹⁰⁰

Após 25 anos de vigência, já não são de considerar argumentos no sentido de se tratar de uma medida transitória a aplicar na face de maturação do nosso mercado de capitais (e que tinha levado inicialmente à proposta alternativa de consagrar estas soluções, como temporárias, no EBF). Com a consolidação na legislação desta forma de tributação e o aparente consenso em torno da impossibilidade de sujeitar a generalidade dos rendimentos de capital à tributação por englobamento, parece ser de subscrever a opinião de Rui Morais que este problema da inconstitucionalidade está “ultrapassado, ao menos no plano prático”.¹⁰¹

Não pretendemos nesta sede avançar uma opinião sobre a questão da conformidade do recurso alargada da técnica das taxas liberatórias e taxas especiais com o disposto no artigo 104º da Constituição sobre o carácter único e progressivo do imposto, mas cremos que se impõem duas observações: não nos parece verdade que a tributação por taxa liberatória ou taxa especial configure, nos actuais níveis de

99 Menezes LEITÃO, (1997:37-9). Pela inconstitucionalidade pronunciaram-se sem reservas, nomeadamente, Teixeira RIBEIRO (1989:238 e 1991:254); Alberto XAVIER (1993:374) e Gomes CANOTILHO e Vital Moreira (2007:I:1099). Saldanha SANCHES (1989:69ss e 2007:336ss) sustentou desde o início que só se poderia admitir a constitucionalidade das taxas liberatórias e especiais como regime transitório, assinalando no texto mais recente que os problemas de constitucionalidade “se agudizam” com a perpetuação de uma solução que deveria ter sido transitória. Outros autores admitem a possibilidade constitucional de tributação por taxas liberatórias em atenção a outras exigências com dignidade constitucional. Nesse sentido, Casalta NABAIS (1998:594ss e) admite que a Constituição não proíbe “toda e qualquer previsão de taxas liberatórias”, mas sustenta que elas só são admissíveis dentro de limites estritos (nomeadamente em atenção à existência de liberdade de circulação de capitais), limites que a lei excede. Inversamente, Nuno Sá GOMES (2003:158-9), também atendendo à necessidade de compatibilizar o disposto no n.º 1 do art. 104º com outras finalidades constitucionais, nomeadamente as presentes no agora artigo 101º, sustenta a constitucionalidade da regime legal. O Tribunal Constitucional, no Acórdão 57/95 (DR II Série de 12 de Abril de 1995) evitou pronunciar-se sobre a questão material invocando as alterações legislativas ocorridas nos 7 anos decorridos entre o início do processo e a decisão.

100 Neste sentido veja-se nomeadamente PITTA e CUNHA (1994:9.12) e Xavier de BASTO (1998:132-6 e 2007:222ss).

101 MORAIS (2014:8). Será, parece-nos, mais um exemplo do processo de evolução da compreensão da Constituição Fiscal no qual, utilizando as palavras de Paz FERREIRA (2001:319), “o compromisso resultante da versão originária da Constituição se dissolveu na prática, numa constituição real muito diversa.”

tributação, uma situação geral de favor dos rendimentos patrimoniais; mas parece-nos em contrapartida claro que o seu actual desenho representa uma alteração substancial da natureza do IRS.

Quanto à primeira questão, pensamos que as actuais taxas liberatórias e especiais não são mais leves do que as que resultariam da sujeição a tributação progressiva, mesmo nos escalões mais elevados de rendimento, se o legislador fizesse, na determinação do rendimento líquido do património, um conjunto de opções perfeitamente razoáveis. Repare-se que a tributação dos juros é feita sem qualquer consideração da desvalorização do capital por via da inflação – consideração que, em rigor, deveria ser feita. Se a noção do rendimento é a de rendimento acréscimo, não há verdadeiro acréscimo patrimonial naquela remuneração do capital que se limita a manter o poder de compra do respectivo valor de um ano para o outro.¹⁰² Acresce que a tributação de dividendos através de taxas liberatórias exclui o mecanismo de alívio da dupla tributação económica. Quanto à tributação dos rendimentos prediais, a lei poderia considerar como custos as amortizações e obras de beneficiação.¹⁰³

Se todas estas opções fossem tomadas, a tributação destes rendimentos do património, mesmo através das actuais taxas progressivas mais elevadas, seria provavelmente semelhante, ou mesmo mais leve, do que o que resulta das actuais taxas liberatórias e especiais.¹⁰⁴ Verdadeiros problemas de progressividade existem, não para os contribuintes com mais elevados rendimentos, mas para os que têm taxas

102 Com uma inflação moderada, a actual taxa liberatória de 28% é equivalente a uma taxa efectiva de tributação dos juros próxima da taxa marginal máxima do IRS. A inflação em Portugal está presentemente próxima de zero, mas admitindo uma inflação idêntica à inflação-alvo do BCE (2%) e uma taxa de juro de depósitos a prazo de 5% (correspondendo ao mesmo diferencial face à inflação da das taxas de juro hoje corrente), a taxa efectiva de tributação sobre o juro líquido de inflação corresponderia a 46,6% ($0,28 \times 0,005 / (0,05 - 0,02)$).

103 Neste sentido, Rui MORAIS, 2014:114ss.

104 A própria tributação das mais valias, nomeadamente da valorização de acções, com a taxa de 28% e o fim da exclusão de tributação para as acções detidas por mais de 12 meses, está muito longe da situação de favor assinalada ao regime anterior. Deve ser assinalado que a tributação das mais valias no momento da sua realização é, só por si, uma entorse ao princípio da tributação do rendimento-acréscimo, que se conjuga mal com a tributação progressiva. A concentração num só ano de um valor que pode corresponder a acréscimos patrimoniais de vários anos empola artificialmente a taxa marginal a que tais rendimentos são sujeitos, dificuldade que pode perfeitamente justificar a tributação separada das mais valias.

marginais mais baixas e não recorrem ao englobamento.¹⁰⁵

Quanto ao resultado que esta separação na tributação tem na própria caracterização do imposto como imposto único sobre o rendimento global, ele pode ser apreciado a partir do Quadro 1, que contém a distribuição do rendimento bruto por categorias dos rendimentos presente nas declarações de IRS em Portugal, correspondentes portanto aos rendimentos sujeitos a englobamento.

Quadro 1 – Rendimento bruto nas declarações de IRS, 2007-2010

Categoria	2007	2008	2009	2010	Média
A	67,2%	67,1%	66,8%	66,1%	66,8%
B	8,1%	7,7%	7,2%	6,5%	7,4%
E	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
F	3,5%	3,4%	3,4%	3,4%	3,4%
G	1,4%	1,0%	0,7%	0,8%	1,0%
H	19,7%	20,6%	21,8%	23,0%	21,3%
Trabalho (A+B+H)	95,00%	95,40%	95,80%	95,60%	95,45%
Património (E+F+G)	5,00%	4,50%	4,20%	4,30%	4,50%

Fonte: RODRIGUES (2008, 2009, 2010, 2011)

Como se observa, os rendimentos das categorias A, B e H, correspondentes essencialmente ao “rendimento ganho”, ou seja, à remuneração do factor trabalho, representam a quase totalidade – 95% – dos rendimentos sujeitos a englobamento.¹⁰⁶ A afirmação de que o IRS é um imposto progressivo tem portanto que ser qualificada: é verdade que as taxas efectivas de tributação variam entre menos de 1% para o primeiro escalão e mais de 30% para o último, e é verdade que os quatro primeiros escalões de rendimento, que incluem mais de 50% dos agregados e pouco mais de 20% dos rendimentos tributáveis, pagam apenas 1-2% da receita fiscal de

¹⁰⁵ A eventual perda de receita relativa a estes contribuintes é assinalada pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1996:393) referindo contudo que este argumento “difícilmente poderá ser utilizado para defender o sistema”.

¹⁰⁶ A caracterização destas três categorias de rendimento como *earned income* é obviamente uma simplificação, embora correspondente à maioria das situações. Nos rendimentos da categoria B e H podem existir rendimentos do trabalho e do capital, e os rendimentos da categoria H podem ainda resultar de prestações não relacionadas com o trabalho.

IRS.¹⁰⁷ Acontece que o universo de rendimento que é considerado nestes cálculos é constituído quase exclusivamente por rendimentos do trabalho, e é apenas face a esse conjunto de rendimentos que se pode dizer que a tributação é progressiva.

Em contrapartida, a evolução do nosso sistema fez com que passássemos da variedade de taxas de tributação dos rendimentos patrimoniais para uma taxa uniforme de 28% para os rendimentos de capital mais importantes, as quais se juntaram, a partir de 2013, os rendimentos prediais.

O nosso sistema pode assim ser caracterizado como um sistema em que há tributação progressiva e pessoal dos rendimentos do factor trabalho, e tributação em separado a uma taxa proporcional dos rendimentos patrimoniais. Insensivelmente, o IRS praticamente completou a transição para o modelo de *dual income tax*.¹⁰⁸

A consolidação no IRS de um modelo de tributação dual do qual sempre apresentou características não é justificada por uma questão de justiça, mas de necessidade prática: da mobilidade internacional das aplicações financeiras do capital (que constituem o grosso da tributação do património ao nível pessoal) resulta que a tentativa de sujeitar esses rendimentos às taxas marginais mais elevadas da tributação progressiva conduz à fuga da própria base do imposto - é a lição a extrair da tentativa falhada de reforma em 2000.¹⁰⁹ A inclusão dos rendimentos prediais justifica-se provavelmente para assegurar neutralidade no tratamento do investimento.

Fica por saber qual será a consequência, na legitimação do imposto, do abandono da tributação progressiva em rendimentos que tendem a concentrar-se nos contribuintes mais abastados - sobretudo num contexto em que o recrudescimento das desigualdades de rendimento e riqueza das últimas décadas parecem finalmente estar a ocupar o devido lugar central no debate científico, social e político.

107 Valores correspondentes à receita fiscal de 2008 a 2010 colhidos em RODRIGUES (2011).

108 Esta aproximação do IRS a um modelo imposto dual é reconhecida pelo recente relatório da Comissão de Reforma do IRS de 2014, a qual assume explicitamente a intenção de “reforçar a semi-dualização do imposto” com a sujeição de todos os rendimentos de capital a uma taxa proporcional por forma a obter uma neutralidade na tributação dos rendimentos de capital (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 2014:39-40). De fora do modelo dual ficariam, nesta proposta, apenas as mais-valias imobiliárias na medida em que “na maior parte dos casos a aquisição de um imóvel destina-se a habitação própria e permanente e não a um investimento que se quer rentabilizar” (*ibidem*, 40).

109 Neste sentido, Rui MORAIS (2014:7-11).

c) A Contribuição Extraordinária de Solidariedade

Se o generalizado tratamento diferenciado de rendimentos *dentro* do IRS pode por em crise quer o princípio do imposto único quer o da progressividade, a vertente do imposto único relativa à não tributação de rendimentos *fora* do IRS pode hoje ser considerada letra morta.

Com a chamada “Contribuição Extraordinária de Solidariedade”, o legislador criou um figura que, na sua última encarnação, é um imposto cedular e progressivo sobre uma categoria de rendimentos já tributada em IRS – as pensões e qualquer rendimento de aplicação de capital que tenha o infortúnio de se assemelhar a uma pensão– que é acumulado com tributação em IRS mas funciona de forma perfeitamente autónoma deste.

Na configuração resultante da Lei n.º 13/2014, de 14 de Março, a CES é um tributo progressivo, com uma técnica complexa – confusa, diríamos mesmo – cuja taxa marginal atinge os 50%. Sendo o mesmo rendimento tributado também em IRS, a CES é um imposto de sobreposição, cujo montante é abatido ao rendimento da categoria H.¹¹⁰

A CES incide sobre “todas as prestações pecuniárias vitalícias devidas a qualquer título a aposentados, reformados, pré--aposentados ou equiparados”, independentemente “da natureza pública, privada, cooperativa ou outra, e do grau de independência ou autonomia da entidade processadora”, revertendo a respectiva receita para a Segurança Social e CGA, pelo que não há coincidência entre o universo dos contribuintes e o dos beneficiários da receita. Acresce que, dada a heterogeneidade dos regimes abrangidos, a CES é aplicada a contribuições que foram em parte voluntárias (ou seja, em que o montante decorreu de escolha do

110 É essa pelo menos a prática administrativa. A contradição lógica entre os números 4 e 5 do artigo 53º do CIRS tornam a solução legal totalmente incompreensível, continuando nesta matéria o caos normativo já anteriormente assinalado (cfr. *supra*, nota 47). Na verdade, a alínea b) do n.º 4 manda deduzir ao rendimento o montante das contribuições obrigatórias, se este for superior ao valor da dedução específica calculado nos termos do n.º 1 ou do n.º 5. Por sua vez, o n.º 5 manda reduzir a dedução calculada nos termos do n.º 4 quando o rendimento do sujeito passivo ultrapasse 22.500€. Há portanto entre as duas normas uma devolução recíproca que constitui um *circulus inextricabilis*.

beneficiário, como acontece, v.g., nas contribuições para a Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores) e que nessa parcela são portanto indistinguíveis de qualquer outra aplicação de capital. Este domínio de aplicação da CES exclui portanto quer que os contribuintes estão a financiar os seus próprios benefícios, quer a sua configuração como medida que se pudesse reconduzir a uma redução de prestações públicas, já que abrange pensões em sistemas de capitalização no sector privado.

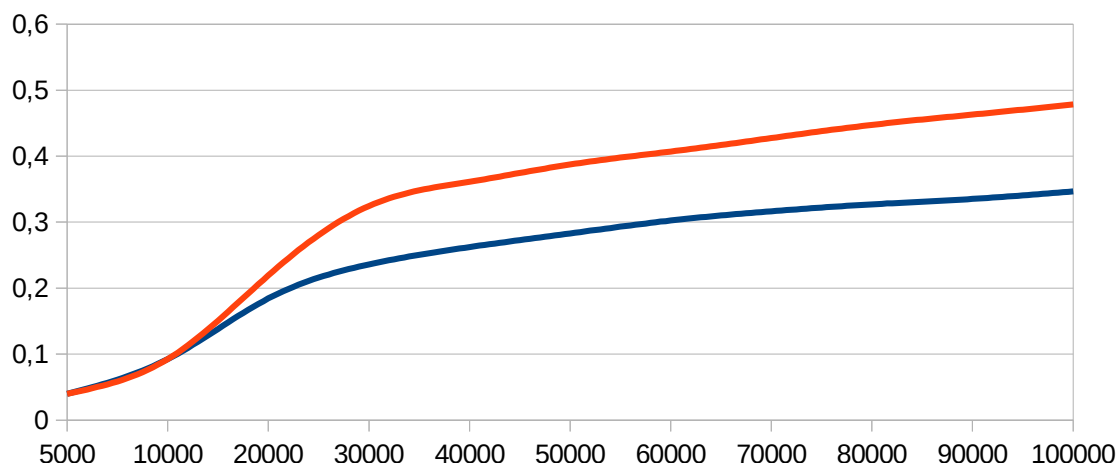
Esta sobretributação leva a que a taxa marginal mais elevada de tributação das pensões seja de 76,5%¹¹¹. Esta elevada taxa de tributação conjunta tem uma relação desconfortável com o princípio da igualdade tributária, bastando comparar esta tributação com a tributação do rendimento do trabalho dependente. Os efeitos do desigual tratamento legal destes dois tipos de rendimento fica evidente no Quadro 2 no qual podemos observar as taxas médias efectivas de tributação de ambos:

111 Correspondente à soma das taxas marginais máximas de 50% da CES com a taxa marginal de 48% e taxa adicional de 5% do IRS, estas aplicadas a metade do valor (por dedução ao rendimento do valor da CES). Esta taxa marginal máxima de tributação só é atingida, é certo, em patamares rendimento muito elevados, (superiores a 250.000€ anuais), sendo a taxa marginal de 75,25% atingida cerca dos 100.000 euros de rendimento anual.

Quadro 2¹¹²

Taxas médias de tributação

Rendimentos de trabalho dependente e pensões



A partir de rendimentos superiores a 15.000€, os rendimentos de pensões têm uma tributação mais pesada que os rendimentos de trabalho, diferença que em rendimentos próximos de 30.000 anuais se situa próximo dos dez pontos percentuais e se acentua ao longo de toda a gama de rendimentos. Para rendimentos de 30.000, a taxa média efectiva de tributação das pensões é de 30,6% e a taxa marginal aproxima-se dos 50%! O objectivo económico desta sobretributação é transparente: o legislador escolheu como alvo um rendimento que não corresponde à remuneração de uma contribuição actual para a produção, e que tem uma elasticidade-preço de curto prazo próxima de zero porque os factos geradores da obrigação de pagamento

112 Cálculo nosso, com as taxas de IRS e CES aplicáveis em Agosto de 2014, para um agregado constituído por um único sujeito passivo, admitindo como únicas deduções específicas ao rendimento as deduções fixas previstas nos artigos 25º e 53º do CIRS ou, quando superiores, os montantes das contribuições obrigatórias para a Segurança Social à taxa de 11%, no caso dos rendimentos do trabalho; e da CES, no caso dos rendimentos de pensões; e sem ter em conta quaisquer deduções à colecta. Estes pressupostos seguem a prática administrativa, quer na solução dos problemas interpretativos apresentados pelo artigo 53º, quer supondo ainda em vigor o artigo 111º da Lei n.º 64-B/2011 (OE para 2012) – cfr. *supra*, notas 47 e 106.

deste rendimento são anteriores.¹¹³

Pensamos que é claro que o legislador criou um imposto cedular e real aplicável apenas a um tipo de rendimento, que actua como imposto de sobreposição face à tributação do mesmo rendimento em IRS. Contra tal forma de tributação poderiam portanto ser convocadas as décadas de doutrina fiscal portuguesa a que fizemos referência sobre a imposição cedular e sobre a introdução de progressividade em impostos cedulares. Incomoda portanto que a dita contribuição tenha sobrevivido a duas apreciações pelo Tribunal Constitucional em sede de fiscalização sucessiva abstracta através do expediente, partilhado pelo Governo¹¹⁴ e pelo Tribunal¹¹⁵, de não

113 Quanto ao objectivo financeiro, ele é claramente resolver o problema de financiamento de um sistema de reformas não fundado (a CGA), problema que é transitório, porque já não se verificam admissões a este sistema de reformas, sendo contudo uma transitoriedade que durará meio século. No subsistema da CGA não há nem é suposto existir um equilíbrio de longo prazo entre receitas geradas por contribuições e despesas, ao contrário do regime contributivo geral da Segurança Social. Sendo o empregador o próprio Estado, não existia uma contribuição patronal para a CGA e a diferença entre as contribuições dos beneficiários e o montante anual da despesa é um encargo geral do Estado que é, por natureza, financiado com impostos. O facto de o sistema não ser auto-financiado, e portanto não poder estar em equilíbrio (não fazendo assim sentido falar em “sustentabilidade” do sistema a não ser por referência ao volume das receitas fiscais totais) facilitou naturalmente que ao longo de décadas fosse fácil a criação de regimes especiais de aposentação – relativamente à idade, tempo de serviço e cálculo da pensão – que tinham impacto negligenciável na despesa desse momento mas elevavam a despesa futura (ou seja, a necessidade de recurso às receitas fiscais) A criação da CES transforma radicalmente esta abordagem ao transferir da totalidade dos contribuintes para um sector destes a responsabilidade de suportar aquele encargo. O sector da população escolhido foi o dos reformados. Não se vê contudo qualquer legitimidade para sobretributar um grupo de contribuintes apenas com o argumento de que pertencem à mesma geração dos beneficiários da despesa à qual o imposto é consignado.

114 No Portal do Governo (www.portugal.gov.pt), entre as “perguntas frequentes” sobre a Contribuição Extraordinária de Solidariedade está significativamente a questão “A CES é um imposto?”, à qual se responde: “Não.” [salto de linha para ciber-ênfase] “A CES não corresponde a um aumento de impostos porque reverte inteiramente a favor dos próprios sistemas de protecção social.” - justificação que nos informa de que, na opinião do autor desta informação, a consignação de receitas exclui a natureza fiscal de um pagamento coactivo... (<http://www.portugal.gov.pt/pt/os-temas/pensoes/perguntas-e-respostas/perguntas-e-respostas.aspx#tabelaex>, acedido a 30 de Julho de 2014).

115 O Tribunal Constitucional, no Acórdão 187/2013 (Diário da República, 1.ª série n.º 78 de 22 de Abril), qualificou a medida de “tributo parafiscal” por se tratar de contribuições para solvabilidade do sistema de reformas e aposentações dos quais os contribuintes seriam também beneficiários, o que, como vimos, não é correcto para todo o universo abrangido. Na sua declaração de voto de vencida, a Conselheira Catarina Sarmento e Castro assinala (correctamente, na nossa opinião) o “carácter absolutamente unilateral, não sinalagmático” da CES, carácter que “assume particular evidência no caso das pensões pagas por pessoas coletivas de direito privado ou cooperativo”, não sendo suficiente para afastar essa unilateralidade “um qualquer difuso benefício que do sistema de segurança social retirem, de modo longínquo, os beneficiários das pensões dos regimes substitutivos ou, mesmo, os dos

chamar imposto a algo que é claramente um imposto.

4.2.3. O Regime dos Benefícios Fiscais e da Despesa Fiscal

No ano seguinte à aprovação do CIRS, foi também aprovado, pelo Decreto-Lei n.º 215/89, o Estatuto dos Benefícios Fiscais. Este diploma cumpre uma dupla função: o estabelecimento de um regime jurídico comum, objectivo traduzido no facto de a Parte I corresponder a uma parte geral que contém o regime jurídico aplicável a todos os benefícios fiscais; e a consolidação da própria criação de benefícios fiscais num único diploma, constituindo assim as partes II e III uma parte especial contendo o elenco dos próprios benefícios fiscais, divididos respectivamente em benefícios com “carácter estrutural” e “carácter temporário”.¹¹⁶

Esta parte especial não esgota o elenco dos benefícios fiscais existentes porque, além de poderem ser criados por legislação extravagante, foi opção do legislador da reforma que os benefícios fiscais para os quais se pretendesse uma maior estabilidade ou que estivessem mais ligados ao funcionamento de determinados impostos fossem desde logo integrados nos respectivos Códigos Tributários, como efectivamente tinha acontecido no CIRS.¹¹⁷

A Parte I do EBF é assim aplicável não só aos benefícios fiscais constantes deste diploma mas também a todos ou outros que constem de qualquer outra legislação, como aliás decorre do artigo 1º do EBF. O conceito de benefício fiscal constante do artigo 2º deste diploma, complementado com a delimitação negativa do mesmo conceito no artigo 4º, vai assim determinar a que regimes jurídicos se vão aplicar não só as restantes normas da Parte I como também outras disposições do

regimes complementares, no que ao complemento de pensão respeita”.

116 Concentração num único diploma que, como refere Oliveira MARTINS (2006:111) tem a vantagem de garantir mais transparência e diminuir os custos associados ao conhecimento pelos contribuintes dos benefícios fiscais em vigor – objectivos (sobretudo o de transparência) – contrariados contudo, como refere o mesmo autor, pela prática de posterior de espalhar benefícios fiscais por legislação extravagante.

117 Nuno Sá GOMES (1990:I:24).

nosso ordenamento jurídico fiscal.

a) O conceito de benefício fiscal¹¹⁸ (artigo 2º) é semelhante ao conceito doutrinal que referimos na Introdução a este trabalho. Assim, o benefício fiscal é caracterizado pelo seu carácter excepcional - e pela existência de uma “finalidade extrafiscal relevante”, exigindo-se que o interesse público tutelado seja superior ao da tributação que impede.

Como não será fácil comparar um interesse público em abstracto com um montante concreto de perda de receita, parece o legislador ter querido significar que a perda de receita deve ser compensada pelo grau de realização do interesse público que seja resultado da aplicação do benefício fiscal. A ser assim, lei está a subordinar a criação e a subsistência de cada benefício fiscal ao resultado de uma análise custo-benefício. Este princípio serve como orientação para o legislador mas não pode naturalmente, só por si, ter efeitos práticos sobre os benefícios fiscais existentes (desde logo na medida em que estes também serão criados por lei e o EBF não é uma lei com valor reforçado).

Devemos ainda assinalar que o adjectivo “relevante” substitui no conceito de benefício fiscal a ideia de interesse público com dignidade constitucional. É elemento consensual que para um afastamento ao princípio constitucional da igualdade na sua vertente de igualdade tributária é necessário que seja tutelado um interesse público com igual dignidade

A exclusão de desagravamentos estruturais é feita no artigo 4º, que complementa o conceito de benefício fiscal enunciado no artigo 2º. Não são aqui excluídos todos os desagravamentos estruturais, mas apenas “as situações de não sujeição tributária”, definidas como sendo as delimitações negativas de incidência de carácter estrutural. A norma exclui assim do conceito de benefício fiscal as situações em que a lei exclui certos tipos de rendimentos da tributação (delimitações negativas objectivas) embora não seja fornecida uma orientação para a difícil distinção entre as delimitações negativas “estruturais” e “não estruturais”. Não serão também

118 Cfr. bibliografia citada na nota 33 da Introdução

benefícios fiscais as situações de delimitação negativa subjectiva, ou seja, a exclusão de categorias de pessoas da tributação.

Não são portanto excluídas expressamente do conceito de benefício fiscal os desagravamentos fiscais de carácter estrutural que não resultem de delimitações negativas expressas de incidência, a não ser pela menção de ter que se tratar de “medidas de carácter excepcional”. Na nossa opinião esta formulação não traduz distanciamento significativo face ao conceito doutrinal de benefício fiscal, na medida em que, como já referimos, é fundamentalmente a finalidade extrafiscal que dá conteúdo à distinção entre os desagravamentos fiscais estruturais (que integram o regime regra por terem uma finalidade fiscal) e os benefícios fiscais cuja finalidade extrafiscal ou coloca de fora dessas opções estruturais.

A qualificação de uma redução da taxa efectiva de tributação como benefício fiscal não depende da utilização de uma particular técnica tributária. O n.º 2 do artigo 2º faz uma enumeração exemplificativa que abrange todas as principais formas de desagravamento fiscal¹¹⁹ - isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável e à colecta, amortizações e reintegrações aceleradas - e abrange ainda “outras medidas fiscais” que correspondam ao conceito de desagravamentos de carácter excepcional com finalidade extrafiscal.

Os princípios gerais contidos na Parte I do EBF sofreram relativamente poucas alterações desde a versão de 1989 até hoje. A maioria dessas alterações foram no sentido do significativo alargamento dos factos susceptíveis de impedir a constituição, ou determinar a suspensão e extinção, dos benefícios fiscais. Na versão originária só infracções relacionadas com o benefício concedido podiam determinar a aplicação de sanções com aquelas consequências. A lei em vigor dispõe pelo contrário que podem ser aplicadas sanções que impeçam a constituição ou determinem a suspensão e extinção dos benefícios fiscais por infracções fiscais relacionadas “com os impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património ou, às normas do sistema de segurança social, independentemente da sua relação com o

119 Designadamente todas as formas referidas no último relatório da OCDE (2010:12) como tipos de despesa fiscal.

benefício concedido”.¹²⁰ No mesmo sentido, no âmbito dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, a falta de pagamento de quaisquer impostos ou contribuições para a Segurança Social impede o reconhecimento do direito a benefícios fiscais enquanto a dívida se mantiver; caso essa falta de pagamento ocorra após o reconhecimento, ela determina a cessação de efeitos do benefício fiscal concedido.¹²¹

A outra alteração significativa é o princípio da vigência temporária das normas que criam benefícios fiscais. Este princípio, que é aplicável apenas aos benefícios fiscais previstos no próprio EBF traduz-se em que essas normas vigoram em princípio apenas por um período de 5 anos.¹²² Trata-se da tradução legislativa da preocupação de que os benefícios fiscais se eternizem na legislação muito para além do período em que a prossecução por esta via do interesse público por eles tutelado o justifica. O prolongamento da vigência dos benefícios fiscais obriga assim pelo menos a um acto expresso de prorrogação da sua vigência, e também à reavaliação da sua “justificação económica e social” na Proposta de Lei de OE, nos termos do artigo 37º da LEO.

O n.º 3 do artigo 3º do EBF exclui da aplicação deste regime um número significativo de benefícios fiscais incluídos no capítulo relativo aos benefícios fiscais estruturais, mas não todos, pelo que hoje a classificação dos benefícios fiscais é verdadeiramente tripartida – teremos benefícios fiscais estruturais, temporários, e ainda os estruturais-temporários.¹²³

b) O conceito de benefício fiscal projecta-se ainda no direito orçamental, uma vez que a lei não contém uma definição autónoma de “despesas fiscais”¹²⁴, tendo escolhido restringi-las às “receitas cessantes em virtude de benefícios fiscais”,

120 Artigo 8º do EBF. A matéria era originariamente regulada no artigo 7º.

121 Artigo 13º e ns. 5 a 7 do artigo 14º do EBF

122 O princípio foi primeiro introduzido no artigo 14º da LGT, tendo entretanto transitado para a sua actual sede no artigo 3º do EBF.

123 Excluem-se nomeadamente da qualificação de temporários, no âmbito do IRS os benefícios fiscais relativos à poupança para reforma, ou seja, as deduções à colecta relativas a montante aplicados no fundo público de capitalização e em PPRs.

124 Neste sentido, Olveira MARTINS (2004:171)

¹²⁵ noção que, ao incluir o elemento de finalidade extrafiscal na definição de despesa fiscal, torna esta bastante mais restrita do que a geralmente usada em comparações internacionais.¹²⁶

A preocupação de quantificar a perda de receita resultante dos benefícios fiscais é anterior à Reforma Fiscal de 1988. O primeiro esforço sistemático de recolha de dados relativos à perda de receita com benefícios fiscais de carácter temporário resultou de despacho do Ministro das Finanças em 1980 (Aníbal Cavaco Silva), mas os dados resultantes desse esforço incipiente são caracterizados como incompletos e pouco fiáveis.¹²⁷ Na Lei do OE para 1986 fez-se o primeiro esboço ao nível legislativo de introduzir um dever de quantificação dessa perda de receita,¹²⁸ do qual resultou aliás o estudo anteriormente referido relativo à lista de benefícios fiscais existentes em 1988.¹²⁹

A formalização de obrigações de informação resultou da Revisão Constitucional de 1989 e da Lei de Enquadramento Orçamental de 1991. A Constituição obriga desde então a que a Proposta de Lei de Orçamento de Estado seja acompanhada de elementos informativos sobre “os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante”.¹³⁰ Na Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado de 1991 estabeleceu-se que os dados exigidos pela Constituição, bem como um relatório sobre a “justificação económica e social dos benefícios fiscais”

125 Artigo 8º, n.º 4, da Lei de Enquadramento Orçamental.

126 Considerando que a presença de finalidade extrafiscal deve ser elemento constitutivo do conceito de despesa fiscal, veja-se Oliveira MARTINS (2004:27-9). Note-se que do próprio EBF apenas resulta que os benefícios fiscais “são considerados despesas fiscais”, enunciado que sugeriria até que o conceito de despesa fiscal poderia ser mais alargado e os benefícios fiscais somente uma das suas partes integrantes.

127 Maria dos Prazeres LOUSA e José Carlos Gomes Santos, 1987. O estudo destes autores sobre os benefícios fiscais na Contribuição Industrial foi também determinado pelo objectivo de testar a verosimilhança desses dados, tendo concluído os esforços de recolha desde 1980 subavaliavam significativamente eo impacto financeiro dos benefícios fiscais

128 O Artigo 53.º da Lei do OE para 1986 (Lei n.º 9/86 de 30 de Abril), sob a epígrafe “Avaliação global dos benefícios fiscais”, impunha ao Governo os deveres de adoptar “as providências necessárias para o registo e avaliação dos montantes não cobrados durante o ano de 1986 por força dos benefícios fiscais concedidos ao abrigo de legislação em vigor” e de comunicar ao Parlamento “a estimativa do valor dos benefícios fiscais para o ano corrente, bem como a relação dos diversos benefícios existentes e da sua justificação económica e social.”

129 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1989. Cfr. *supra*, 4.1.

130 Art. 106º n.º 1, al. g) da CRP. Na versão resultante da Revisão Constitucional de 1989 era o artigo 109º.

deveriam constar dos anexos informativos da Proposta de Lei de OE,¹³¹

O regime constante da LEO continua a incluir estas regras: assim, o artigo 13º estabelece o dever de o Orçamento incluir em mapa próprio (que é o Mapa XXI) a totalidade das “ receitas cessantes em virtude de benefícios tributários”, para a totalidade das entidades incluídas na “noção orçamental”¹³² de Sector Público Administrativo. O artigo 37º inclui entre os elementos informativos da Proposta de OE, a estimativa das receitas cessantes “Benefícios tributários e sua justificação económica e social e, desde 2011, a identificação das “medidas destinadas à cobertura da receita cessante que resulte da criação ou alargamento de quaisquer benefícios fiscais”.¹³³

A nova obrigação constante da alínea v) tem um conteúdo um pouco estranho, pois parece supor que só se podem fazer alterações às leis fiscais em neutralidade financeira ou aumentando impostos (pensamos que nos termos da Constituição o Governo ainda pode propor, e o Parlamento aprovar, descidas de impostos; podendo ainda essas descidas de imposto revestir a forma de criação de benefícios fiscais). Tem contudo a grande virtude de, ao contrário dos restantes elementos informativos, destacar e obrigar a ponderar os custos das medidas legislativas que em cada momento se estejam a aprovar, não as diluindo com os restantes benefícios fiscais em vigor. Questão é que esta norma só abrangerá benefícios fiscais – e não, portanto, outros desagravamentos fiscais; e que só os abrangerá quando sejam alterações às leis fiscais realizadas através da LOE, excluindo portanto outras iniciativas legislativas. O cumprimento pleno da intenção legislativa exigiria que, em Lei com valor reforçado, fosse prevista a obrigação de estimar previamente o custo da introdução ou alargamento de qualquer desagravamento fiscal em qualquer iniciativa legislativa.

Quanto aos restantes elementos informativos exigidos pela LEO, os 20 anos decorridos sem modificações fazem com que o que foi um progresso de

131 Artigo 13º da Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro.

132 Esta noção orçamental de Sector Público Administrativo, como resulta do nº 5 do art. 2º, não depende da natureza jurídica das entidades, mas da sua inclusão no perímetro do Sistema Europeu de Contas.

133 Redacção da alínea v) do art. 37º da LEO introduzida pela Lei n.º 22/2011, de 20 de Maio.

procedimento legislativo careça hoje de significativa melhoras. A LEO limita-se, de facto, a cumprir pelo mínimo a exigência Constitucional.

A especificação dessas receitas cessantes no Mapa XXI faz-se, nos termos do art.º 8º, pela classificação económica das receitas. É assim manifesto que o enfoque da LEO é na receita cessante, e não nos objectivos de política pública que tornam a despesa fiscal análoga a uma despesa directa. Esta classificação orçamental apenas nos dá os tipos de imposto em que se verifica uma perda de receita. Para contribuir para a estimativa dos recursos empregues, por via de benefícios fiscais, na prossecução de finalidades públicas, a despesa fiscal deveria também ser distribuída pela classificação da despesa, nomeadamente pela classificação funcional ou por programas.

A outra limitação é no próprio âmbito do conceito de despesa fiscal, o qual, com a sua dependência da definição de benefício fiscal, vê incorporado o elemento de finalidade extrafiscal. Nos relatórios produzidos no âmbito do Banco Mundial e da OCDE procura-se um conceito de despesa fiscal resultante apenas de desvios em relação a um padrão que inclui as opções básicas do sistema fiscal, e que corresponderá fundamentalmente ao conceito de desagravamento fiscal por nós referido na introdução.¹³⁴ A mesma abordagem é seguida nos relatórios produzidos pelo *Joint Comitee on Taxation* do Congresso dos E.U.A.¹³⁵ É certo que a diversidade internacional no desenho da tributação – desde logo a diversidade da opção em torno do sistema de tributação - dá origem nos estudos de organizações internacionais a ambiguidades sobre a determinação desse padrão.

Assim, a inclusão da finalidade extrafiscal na definição portuguesa é uma restrição que hoje se compreende mal em função da finalidade do conceito, que é essencialmente informativa. Tem um objectivo diferente calcular a despesa fiscal em relação a um regime-regra que assuma as um conjunto numeroso de opções, consideradas estruturais, de um sistema de direito positivo; ou em relação ao um regime-regra constituído por um sistema fiscal idealizado, em que a matéria colectável fosse idêntica a um conceito económico puro de rendimento, ou consumo,

134 Veja-se KRAAN, 2004, SWIFT, Brixi e Valenduc, 2004, e OCDE, 2010.

135 Veja-se sobre a metodologia do JCT, ALTSHULER e Dietz, 2011:462ss.

corrigido pela incorporação de elementos em que assume a impossibilidade da tributação ou serem, na expressão de Surrey que ainda me parece a mais feliz, “necessárias ao funcionamento do imposto”¹³⁶ e que assim excluiriam algumas delimitações negativas da matéria colectável, as taxas progressivas, e não muito mais.

Sendo a despesa fiscal, neste contexto, um instrumento analítico ao serviço do processo orçamental,¹³⁷ o conceito alargado justifica-se, não apenas pelo simples argumento quantitativo de fornecer mais informação, mas pelo argumento substancial de que essa informação é útil. Elementos de despesa fiscal como as deduções à colecta devem ser incluídas no conceito de despesa fiscal porque, ainda que se considere o fim que prosseguem essencial, a essencialidade do fim não implica a essencialidade do meio, e estes instrumentos de técnica fiscal devem ser assumidos como opções que visam realizar um objectivo – fiscal ou extrafiscal – que pode necessariamente ser prosseguido por outros meios, sejam de política fiscal ou de despesa directa.

A vigência do Plano de Assistência Financeira acabou por determinar, se não uma alteração ao enquadramento legal, pelo menos uma alteração da prática. Desde 2013, o Governo apresentou nos Relatórios do Orçamento de Estado informação baseada no conceito de despesa fiscal da OCDE,¹³⁸ e o Ministério das Finanças disponibilizou informação desenvolvida em Relatórios da Despesa Fiscal para 2013 e 2014.¹³⁹ A informação disponível para a análise da despesa fiscal passou assim a ser incomparavelmente maior, não só no que toca à abrangência mas ao tratamento dos dados. Curiosamente, contudo, estes relatórios não representam o cumprimento de qualquer obrigação legal nem foi alterada a obrigação prevista no artigo 13º da LEO (apesar de esta ter sido alterada 4 vezes nos últimos 4 anos) pelo que a nova informação, cuja disponibilização é aparentemente um acto de boa vontade do

136 SURREY (1973:6).

137 SHAVIRO (2004). Documentando experiências de vários países com o uso de instrumentos orçamentais de avaliação de despesa fiscal, vejam-se os estudos recolhidos em Bixi *et. Al* (2004).

138 Esta medida foi o cumprimento do compromisso assumido no *Memorandum of Understanding on specific economic policy conditionality*, de 17 Maio de 2011, vulgarmente conhecido como “Memorando da Troika”, cujo ponto 3.4 estabelecia as obrigações de melhorar o relatório anual sobre despesa fiscal “em linha com as melhores práticas internacionais”

139 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (2013 e 2014b)

Ministério das Finanças, coexiste com a antiga.

4.3. Os benefícios fiscais no IRS

Na versão original do CIRS, os benefícios fiscais à despesa, deduções ao rendimento líquido designadas por “abatimentos”, estavam previstas nos artigos 55º e 56º. No artigo 55º estavam previstas deduções relativas a:

- despesas de saúde do sujeito passivo e dos seus dependentes e de ascendentes e colaterais deficientes que vivam em economia comum¹⁴⁰
- despesas com educação do sujeito passivo e dependentes;
- encargos com lares relativos a ascendentes e colaterais
- juros de dívidas contraídas para aquisição, construção ou beneficiação de i habitação e pagamento de despesas de saúde
- prémios de seguros de vida, de doença ou de acidentes pessoais e contribuições para sistemas facultativos de segurança social,
- obrigações de pagamento de pensões

As deduções de despesas de saúde não tinham qualquer limite máximo. As restantes deduções eram sujeitas a um limite máximo global de 90 contos, sendo aplicada uma dedução mínima correspondente a metade daquele valor, semelhante à *standard deduction* norte-americana, quando os contribuintes não apresentassem despesas documentadas daquele valor. No caso de sujeitos passivos casados, os limites mínimo e máximo eram elevados para o dobro.

O artigo 56º regulava a matéria de doações de interesse público, sendo integralmente deduzidas ao rendimento as doações “à administração central,

140 A dedução destas despesas relativas a ascendentes e colaterais, bem como a dedução de despesas de lares dos mesmos, estava sujeita a uma condição de recursos relativa aos rendimentos desses ascendentes e colaterais.

regional e local ou a qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos” - o Estado abstinha-se portanto, e com alguma lógica, de tributar valores que já tivessem sido voluntariamente transferidos para à sua esfera. Este regime permite ao contribuinte determinar a aplicação de parte do imposto que lhe competiria pagar (a que recairia sobre o montante doado) ao transferir para uma entidade pública com determinadas atribuições um valor monetário ou um bem. O artigo 56º previa ainda uma dedução (de até 15% do valor do rendimento tributável) para doações com interesse público, nomeadamente a instituições religiosas ou pessoas colectivas com actividade de interesse cultural e científico, de educação e de beneficência ou solidariedade social.

Embora ainda possamos reconhecer muitos dos abatimentos primitivos nas actuais deduções à colecta do artigo 78º do CIRS, a verdade é que entre os dois pontos no tempo houve profundas alterações tanto do regime base como

4.3.1. Os anos 90 - Evolução até à revisão das leis fiscais de 2000

Entre o final dos anos 90 e o ano 2000, o IRS e os benefícios fiscais existentes no seu âmbito foram objecto da primeira importante revisão deste o seu início de vigência – não que, como já referimos, o CIRS e o EBF tivessem deixado de ser persistentemente modificados, sobretudo nas leis do OE, desde 1988. Este processo de revisão das leis fiscais foi iniciado, no XIII Governo, pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, intitulada “Quadros gerais para a reforma fiscal - Um sistema fiscal para o Portugal desenvolvido, no limiar do século XXI”; e foi concluído, já no XIV Governo, pela Reforma da Tributação do Rendimento levada a cabo pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro.

Estas alterações legislativas foram enquadradas pelos trabalhos preparatórios elaborados por comissões nomeadas pelos sucessivos Governos. A primeira, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, criada em 1994 na sequência da Resolução do Conselho de Ministros n.º 6/94 de 7 de Abril, e presidida por José

da Silva Lopes, entregou o seu relatório¹⁴¹ em 1996, já ao novo (XIII) Governo. A segunda, a Comissão de Revisão do IRS, presidida por Rogério Fernandes Ferreira, foi criada em Janeiro de 1998, na sequência da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 que estabelecia os “Quadros Gerais para a Reforma Fiscal” pretendida pelo XIII Governo. Finalmente, após as eleições legislativas de 1999, e apesar de não ter havido mudança no partido do Governo, foi anunciada uma reforma fiscal para a qual foi nomeada a “Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal” em Janeiro de 2000, sucessivamente presidida pelos secretários de estado Manuel Baganha e Ricardo Sá Fernandes, cujos trabalhos¹⁴² estiveram na base da Proposta de Lei do Governo que daria origem à Lei n.º 30-G/2000. Sobre a matéria específica dos benefícios fiscais foi ainda constituído em 1997 o Grupo de Trabalho para a reavaliação dos Benefícios Fiscais, presidido por Manuel Freitas Pereira, cujo relatório foi entregue em 1998.¹⁴³

a) Os benefícios fiscais à despesa em 1998

Dos trabalhos desta última comissão resulta um retrato do elenco de benefícios fiscais existentes no âmbito do IRS no décimo ano da sua vigência.

A maioria dos benefícios fiscais à despesa concentram-se nos incentivos a formas específicas de poupança, através de deduções à matéria colectável de:

- quantias entregues para depósito em Conta Poupança-Habitação,¹⁴⁴ com um limite de 418 contos (2085€);
- quantias entregues para depósito em Conta Poupança-Condomínio,¹⁴⁵ na

141 COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, 1996

142 Pina MOURA e Ricardo Sá Fernandes, 2000

143 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998b

144 A Conta Poupança-Habitação, figura criada e regulada pelo Decreto Lei n.º 382/89 de 6 de Novembro, era uma conta de depósito a prazo cujo saldo só podia ser mobilizado para “aquisição, construção, recuperação, beneficiação ou ampliação de prédio ou fracções de prédio para habitação própria e permanente ou para arrendamento”, para “realização de entregas a cooperativas de habitação e construção para aquisição quer de terrenos destinados a construção, quer de fogos destinados a habitação própria permanente” e para “amortizações de empréstimos contraídos e destinados aos fins referidos nas alíneas anteriores” (n.º 1 do artigo 5º do diploma citado, com alterações introduzidas pelas Leis n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro e n.º 10-B/96 de 23 de Março).

145 A Conta Poupança-Condomínio é uma figura criada e regulada pelo Decreto-Lei n.º 269/94, de

percentagem do contribuinte no valor do prédio e com o limite de 26 contos (130€);

- quantias aplicadas em Planos de Poupança-Reforma¹⁴⁶, com o limite de 20% do rendimento bruto e de 418 contos (2085€) por sujeito passivo;
- 30% das quantias aplicadas em Planos de Poupança em Acções, com o limite de 150 contos (748€);
- 20% das quantias empregues na aquisição de partes sociais de empresas no âmbito de processos de reprivatização, com o limite de 130 contos (648€);¹⁴⁷

Previam-se ainda reduções da tributação no rendimento de diversas aplicações passivas da poupança: os dividendos das acções cotadas em bolsa e das acções de empresas reprivatizadas eram tributadas apenas por 50% do seu valor;¹⁴⁸ os juros das Contas Poupança-Reformado¹⁴⁹ estavam isentos de tributação até ao valor correspondente a um capital de 1818 contos (9068€).

Mais do que propriamente incentivos à poupança em geral, este conjunto de benefícios fiscais continuava a parecer ter antes como finalidade encaminhar a poupança dos contribuintes, ou para o mercado de capitais e empresas em reprivatização, ou para instrumentos financeiros com uma aplicação determinada que se pretendia favorecer por objectivos de política social, nomeadamente a habitação e a reforma. Este instrumentos de poupança aliavam ao benefício fiscal em IRS também isenções de tributação na transmissão por morte, em sede de imposto de

25 de Outubro, destinada “à constituição de um fundo de reserva para a realização, nas partes comuns dos prédios, de obras de conservação ordinária, de conservação extraordinária e de beneficiação” (n.º 2 do artigo 1º do diploma citado)

146 A este benefício fiscal em IRS acrescia a isenção de tributação do rendimento destes fundos em IRC, prevendo-se a obrigação de serem constituídos num mínimo de 50% por títulos de dívida pública, obrigação claramente instituída para favorecer as condições de colocação no mercado dos empréstimos do Estado.

147 Artigo 32º-B do EBF, na versão em vigor em 1998. A percentagem do valor aplicado a deduzir no rendimento era de 30% no caso de aquisição pelos trabalhadores da empresa em processo de reprivatização

148 Artigos 31º e 32º do EBF, na versão em vigor em 1998.

149 Artigo 39º do EBF, na versão em vigor em 1998. As contas Poupança-Reformado foram criadas pelo DL n.º 138/86, de 14 de Junho, e eram contas de depósito a prazo constituídas “por pessoas singulares que se encontrem na situação de reforma e cuja pensão mensal não exceda, no momento da constituição, um quantitativo igual a três vezes o salário mínimo nacional” (artigo 2º do diploma citado). Na versão original do diploma, anterior ao CIRS, previa-se a isenção de Imposto de Capitais.

sucessões e doações.

O acesso à habitação constituía o outro objectivo político mais presente nos benefícios fiscais à despesa; além dos instrumentos de poupança já referidos (Conta Poupança-Habitação e Conta Poupança-Condomínio) existiam os seguintes benefícios fiscais em IRS:

- dedução ao rendimento líquido de juros e amortização de empréstimos contraídos para aquisição de habitação própria e permanente, ou decorrentes de contratos com o mesmo fim celebrados com cooperativas de habitação ou no âmbito de compras em grupo, com o limite de 308 contos (1536 euros);¹⁵⁰
- dedução ao rendimento líquido do pagamento de rendas para habitação própria e permanente, ou de contratos de locação financeira com o mesmo fim;¹⁵¹
- dedução ao rendimento líquido de 10% do valor aplicado na aquisição ou construção de habitação, para habitação própria ou arrendamento para habitação, sem recurso a crédito;¹⁵²
- dedução ao rendimento líquido de rendas recebidas de arrendamentos para habitação própria e permanente do arrendatário, de valor igual ou inferior ao valor da renda condicionada;¹⁵³

O sistema de incentivos ou apoios fiscais à habitação própria e permanente actuava portanto em vários domínios: apoio às despesas de habitação nas várias formas que podia revestir (construção e aquisição, com ou sem recurso ao crédito, e arrendamento) e incentivo à construção para arrendamento e arrendamento a preços acessíveis. Este conjunto de incentivos integrava-se por sua vez num sistema fiscal que, neste domínio, enviava sinais contraditórios: um imposto de sobreposição sobre o património imobiliário (CA), tributação pesada na transmissão da propriedade por via fiscal (Sisa) e de taxas (sobre actos notariais e de registo), mas com benefícios

150 al. e) do n.º 1 do artigo 55º do CIRS, na versão em vigor em 1998.

151 al. e) do n.º 1 do artigo 55º do CIRS, na versão em vigor em 1998.

152 Regime introduzido pelo DL 187/92, de 25 de Agosto, e então regulado pelo artigo 3º do DL n.º 25/98, de 10 de Fevereiro.

153 Regime introduzido pelo DL 337/91, de 10 de Setembro, e então regulado pelo artigo 4º do DL n.º 25/98, de 10 de Fevereiro.

fiscais naqueles impostos sobre o património nos casos de habitação própria e permanente, sobretudo para habitações de valor reduzido; além, claro, da isenção de tributação em IRS da renda imputada pela utilização de habitação própria.¹⁵⁴

Fora dos domínios referidos, tinha ainda sido introduzidos outros benefícios fiscais à despesa:

- pelo OE para 1991, um primeiro benefício fiscal de natureza ambiental no IRS, a possibilidade de dedução ao rendimento líquido das “importâncias despendidas na aquisição de equipamentos novos para a utilização de energias renováveis”;¹⁵⁵
- no OE para 1998, a possibilidade de dedução à colecta de 20% dos montantes dispendidos na aquisição de material informático, com o limite de 30 contos (150 €);¹⁵⁶
- ainda no OE para 1998, a possibilidade de dedução à colecta de 20% das despesas suportadas com aconselhamento jurídico e apoio judiciário, com o limite de 20 contos (100 €).¹⁵⁷

Permaneciam os benefícios fiscais (abatimentos) presentes desde 1988 nos artigos 55º e 56º do CIRS,

Os quadros da Reforma Fiscal pretendida pelo XIII Governo Constitucional foram definidos já a meio do respectivo mandato, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, intitulada “*Quadros Gerais para a Reforma Fiscal – Um sistema fiscal para o Portugal Desenvolvido, no limite do Século XXI*”.

154 Existiam ainda outras reduções de impostos ou taxas aplicáveis em casos específicos, relativos sobretudo a construção ou aquisição de habitação com custos ou rendas controlados ou por cooperativas. Cfr. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998b:282-286

155 Redacção introduzida na alínea i) do n.º 1 do artigo 55º do CIRS pela Lei n.º 65/90 de 28 de Dezembro. Pela Lei n.º 127-B/97 de 20 de Dezembro (OE para 1998) este regime passou para o EBF, como artigo 49º E, e já como dedução à colecta

156 Artigo 49º-D do EBF, na redacção introduzida pela Lei n.º 127-B/97.

157 N.º 2 do artigo 49º-D do EBF, na redacção introduzida pela Lei n.º 127-B/97; deve referir-se a inconsistência sistemática de ter este benefícios fiscal no mesmo artigo que regulava o benefício fiscal a e equipamentos de energias renováveis, e que portanto ficou com a curiosa epígrafe de “Energias renováveis e despesas com aconselhamento jurídico e patrocínio judiciário”

Já referimos anteriormente uma alteração de fundo no IRS que resultou do programa estabelecido nesta resolução – a passagem de um conjunto de deduções ao mecanismo de dedução à colecta, em vez do de dedução à matéria colectável. A matéria de benefícios fiscais em geral não aparece entre as prioridades centrais definidas no preâmbulo pelo Governo - essas prioridades são, por um lado, do lado da justiça fiscal, o desagravamento da tributação do trabalho dependente e dos “contribuintes cumpridores”, e por outro o desenvolvimento económico, com especial consideração da “competitividade” fiscal.

A questão do alargamento da base através da redução de benefícios fiscais merece algumas tímidas referências, escrevendo-se que é objectivo da reforma a redução dos “benefícios fiscais injustificados”, reconhecendo-se que existem “benefícios fiscais carecidos de suficientes contrapartidas de utilidade social ou que, pela duração excessiva, a perderam, passando a ser meros privilégios.

Logo de seguida, contudo, os “objectivos de desenvolvimento”, ainda que se rejeite o “recurso a benefícios fiscais de natureza pontual”, é apresentada uma panóplia de finalidades para o sistema fiscal:

“O sistema fiscal, no seu conjunto, deve incentivar, nomeadamente, a promoção do crescimento económico e do emprego, o investimento produtivo, a investigação e desenvolvimento, a inovação, a qualificação dos recursos humanos, a comercialização e a logística, a modernização da gestão, a internacionalização, a capacidade empresarial, ou seja, os vectores estratégicos de qualidade, assumindo particular prioridade a reposição de condições de competitividade para as empresas, no quadro da preservação de um ambiente ecológico equilibrado; particular atenção deve ser prestada, por razões de eficácia, dada a intensidade da internacionalização nele ocorrente, à introdução do euro, nas diversas componentes do tecido económico: empresas, instituições, mercados e instrumentos”

A matéria de benefícios fiscais em geral é tratada no ponto 12 sob a epígrafe “incentivos fiscais”, expressão cuja escolha é desde logo significativa. Prevê-se a “Revisão geral dos actuais benefícios e incentivos fiscais, de forma a submetê-los a um modelo comum, dotado de coerência e eficácia, evitando a sua proliferação em legislação avulsa” Logo a seguir, são definidos os objectivos económicos e sociais prioritários, que, em 8 alíneas, são pela nossa contabilização 19 objectivos prioritários diferentes, em áreas várias como economia, ambiente, cultura,

desenvolvimento regional e solidariedade social – amplitude de objectivos que torna no mínimo difícil atingir a “coerência” que se almeja.

Estes múltiplos objectivos para os incentivos fiscais não parecem contudo ser objectivos da reforma do IRS (tratada no ponto 13), pois se estabelecia como objectivo a “criação de condições para uma maior transparência da despesa fiscal e para um melhor controlo administrativo das declarações e a personalização deste imposto, nomeadamente pela *reponderação dos abatimentos e deduções em função da família e dos fins próprios da pessoa, mais do que objectivos de política do Estado*” (ênfase nosso). Objectivo reafirmado na alínea j), em que se prevê “a Reanálise das despesas dedutíveis, (...) privilegiando as que têm carácter humanizante e personalizante relativamente às que representam meros benefícios ou incentivos a actividades exteriores ao contribuinte (...) valorizando o esforço das famílias nas áreas de educação e formação;

A revisão das leis fiscais anunciada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 foi essencialmente concretizada na Lei de OE para 1999, tendo a formulação das alterações legislativas em sede de IRS sido preparada por uma comissão criada em Janeiro de 1998 e presidida por Rogério Fernandes Ferreira.

O Relatório da Comissão de Revisão do IRS enuncia um princípio genericamente contrário à existência de benefícios fiscais, tanto dos abatimentos do CIRS como das deduções previstas no EBF: “melhor justiça tributária pode existir com tratamentos tributários iguais e não com abatimentos e benefícios fiscais variados a favor de certos contribuintes (...) ou de certas situações.”¹⁵⁸

É um enunciado que, suspeitamos, deve bastar ao pensamento do presidente da Comissão, Fernandes Ferreira,¹⁵⁹ e que vai muito mais além (e mesmo em sentido contrário) da Resolução do Conselho de Ministros que enquadrava a reforma fiscal do XIII Governo. O próprio Relatório logo reconhece que “muitos especialistas” entendem antes que a tributação deve incidir sobre o “rendimento disponível”.¹⁶⁰

158 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998a:67

159 Compara-se esta posição de princípio da Comissão com o entendimento expresso pelo seu presidente em FERREIRA (2007:30ss).

160 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998a:67

As propostas da Comissão vão assim num sentido bastante diferente do sugerido por aquele enunciado de princípio, além da defesa da opção já referida de transformar deduções à colecta em deduções à matéria colectável. A preocupação com a forma como os benefícios fiscais resultam em “erosão da base tributável” justifica apenas a recomendação de introduzir definições legais de despesas de saúde e de educação, de “conferir maior rigor e controlo nos regimes jurídicos constitutivos dos PPR e CPH” e de restrição das deduções com empréstimos para habitação aos encargos com juros. Apenas quanto os benefícios fiscais à constituição de PPA e aquisição de acções a Comissão expressa o entendimento que não deve subsistir, ao mesmo tempo que propõe o alargamento da dedução de despesas de saúde aos prémios de seguros de saúde.¹⁶¹

4.3.2: Os anos das consolidações

Ao longo da primeira década do século XX, o sistema de benefícios fiscais à despesa concentrou-se nas mesmas áreas que caracterizaram a década anterior, sobretudo a poupança e o ambiente, acrescentando-se um benefício fiscal à aquisição de material informático. Tal como resultava das indicações dos vários documentos da década de 90, iniciou-se também um processo sistemático de avaliação dos Benefícios Fiscais, traduzido no relatório de Reavaliação dos Benefícios Fiscais¹⁶² de 2005. A evolução deste elenco, como pode observar-se no Quadro 2, é contudo sobretudo marcada pelas dificuldades orçamentais que o país enfrentou desde o início da década, agravadas na sequência da crise financeira de 2008 e subsequentemente com a vigência do Programa de Assistência Financeira da União Europeia e FMI, que motivaram significativas alterações no regime dos benefícios

161 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1998a:68-70 e *ibidem*, p. 107) relativamente às deduções com empréstimos para habitação. A Comissão de Estudo da Tributação das Instituições e Produtos Financeiros (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1999:283-4) fez recomendação de sentido idêntico relativamente à equiparação de despesas de saúde e prémios de seguros de saúde.

162 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (2005).

fiscais no sentido de reduzir a perda de receita.¹⁶³

Depois de uma primeira redução de número (parcialmente revertida posteriormente) no OE para 2005, o grande processo de redução do âmbito dos benefícios fiscais é realizado a partir da Lei do OE para 2011: foram introduzidas três tipos de alterações nos benefícios fiscais: um significativo conjunto de regimes foi pura e simplesmente eliminado; a generalidade dos restantes foi revisto no sentido do estreitamento do seu âmbito ou da redução dos valores de dedução admitidos; finalmente, foi introduzido no artigo 78º do CIRS um limite global para as deduções à colecta (aplicável mesmo aquelas deduções que a lei não qualifica como benefícios fiscais)..

O objectivo de aumento da receita fiscal conseguiu assim alguns dos objectivos de simplificação que antes tinham sido defendidos mas não concretizados – e, admitamos, foi muito além deles. Foram assim revogadas um conjunto de disposições do EBF e, no CIRS, As deduções ambientais previstas no artigo 85º-A, as deduções previstas no artigo 86º de prémios de seguros, e foram objecto de redução do valor admissível ou do âmbito a generalidade das restantes deduções. (Quadro 2)

O legislador procurou ainda restringir o valor da despesa fiscal associada às deduções à colecta através da limitação global do valor que estas podem atingir e da diferenciação desse limite em função do nível de rendimentos. Assim, na Lei do OE para 2011 foi introduzido, para os dois escalões superiores de rendimento, um limite global às deduções à colecta relativas a despesas de saúde, educação, encargos com lares, pensões de alimentos e encargos com imóveis; no caso dos “benefícios fiscais”, previu-se um limite global variável segundo o escalão de rendimento, com ausência de limite para os dois escalões mais baixos e eliminação da possibilidade de dedução à colecta para os sujeitos passivos abrangidos pelo escalão de rendimento mais elevados. Este sistema aplicável aos benefícios fiscais pelo artigo 88º do CIRS foi entretanto estendido às restantes deduções pela Lei do OE para 2012.

163 Na sequência imediata da crise, houve no OE para 2009 um movimento em sentido contrário, alargando nomeadamente os limites de deduções dos encargos com imóveis com o objectivo de aliviar a situação dos contribuintes (cfr. Carlos LOBO, 2011:51).

O regime actualmente em vigor estabelece portanto dois limites separados para as deduções à colecta, um aplicável às deduções previstas nos artigos 82º a 85º do CIRS e outro aplicável às deduções resultantes do EBF. Em ambos os casos não há qualquer limite para o 1º escalão de rendimentos, e o escalão mais elevado não pode fazer quaisquer deduções. Para os três restantes escalões, o limite às deduções é graduado (1250€, 1000€, 500€ e 100€, 80€ e 60€ respectivamente para os limites previstos no artigo 78º e no artigo 88º do CIRS)

Seja o que for que se pense sobre a eficácia dos benefícios fiscais enquanto incentivo a comportamentos de qualquer espécie, é manifesto que o legislador desistiu, pelo menos conjuntamente, de utilizar os regimes previstos no EBF como incentivos, tendo em conta quer o valor insignificante do limite às deduções, quer sobretudo a exclusão dos contribuintes de maiores rendimentos da sua utilização.¹⁶⁴ Parece claro que própria manutenção dos benefícios fiscais com esta configuração teve essencialmente em vista criar mais um mecanismo de alívio fiscal ao contribuintes de rendimentos mais reduzidos.

Nos últimos anos, antes e depois da Crise Financeira de 2008, o processo de consolidação orçamental, primeiro, e o cumprimento do Programa de Assistência Financeira, depois, transformaram portanto a redução de benefícios fiscais (e em geral de qualquer forma de despesa fiscal) num mecanismo de aumento de impostos. O país realizou assim um programa de *Tax Reform* em que a sigla BBRR se traduziu antes em *Broaden Base, Raise Rates*.

Antes deste processo, o discurso sobre redução de benefícios fiscais não teve destaque na sociedade portuguesa. Apenas por uma vez, em 2009, uma proposta política de redução de benefícios fiscais à despesa teve destaque em Portugal em período eleitoral. No seu programa para as eleições legislativas desse ano, o Bloco de Esquerda propunha a eliminação de deduções por subscrição de produtos privados de poupança e a redução das deduções por despesas de saúde e educação.¹⁶⁵ No debate

164 Neste sentido, Rui MORAIS (2014:189-90)

165 BLOCO DE ESQUERDA, 2009:52-3. Propunha-se, no IRS, “a simplificação e redução do sistema de deduções e benefícios ao estritamente necessário nas despesas de saúde e educação” e a eliminação integral de “todos os incentivos fiscais aos produtos privados de poupança para reforma ou às

televisivo entre os líderes do Bloco e do Partido Socialista, Francisco Louçã e José Sócrates, este último caracterizou estas propostas como um aumento de impostos sobre a classe média de centenas de milhões de euros – e esse foi também o enquadramento dado à questão nos dias seguintes pela comunicação social.¹⁶⁶

A reacção a este debate é ilustrativa do lugar simbólico dos mais importantes benefícios fiscais do IRS têm na sociedade portuguesa e no discurso político: *eles são os mecanismos de alívio fiscal à classe média*.

Na verdade, enquanto para a não elevação das taxas de tributação dos rendimentos mais baixos está disponível um discurso legitimador de solidariedade social; e para a não elevação da tributação dos rendimentos mais elevados se invoca um discurso assente na inevitabilidade decorrente da “globalização” ou da “concorrência fiscal”; o segmento intermédio¹⁶⁷ sujeito a taxas marginais relativamente elevadas tendo em conta o valor absoluto do seu rendimento, não formula um discurso em torno da baixa das taxas intermédias do imposto, mas antes em torno da consideração das necessidades ou da poupança das famílias, no sentido da redução das suas taxas efectivas de tributação.

despesas em educação ou de saúde, nas áreas em que haja oferta pública”. Como se verifica sobretudo a partir do último trecho, estes benefícios fiscais são atacados sobretudo na medida em que apoiam despesa dos contribuintes em serviços privados dos sectores financeiro, de saúde e de educação”

166 Os jornais desse período entendem quase unanimemente, como o momento positivo para José Sócrates neste debate, a dificuldade a que expôs Francisco Louçã em matéria de benefícios fiscais. A título de exemplo, o *Público* (9 de Setembro de 2009, p. 8) enquadra as propostas do Bloco como “medidas que atacam a classe média e que lesariam esta em mais de mil milhões”. No *Diário Económico* (9 de Setembro de 2009, p. 12) o facto de Sócrates ter mostrado à classe média os milhões que iria perder é considerado o ponto positivo que permite a Sócrates “empatar o debate”, e, no dia seguinte, em artigo de opinião (*Diário Económico* 10 de Setembro de 2009, p. 2) Rita Marques Guedes caracteriza as propostas do Bloco como “atentado ao bolso da classe média”. Finalmente, o *Expresso* (12 de Setembro de 2009, p. 8) coloca estas reduções de benefícios fiscais “nos PPR e na educação” entre as “Ideias K.O.” do programa eleitoral do Bloco de Esquerda.

167 Torna-se necessário qualificar esta designação de classe média ou segmento médio, uma vez que a realidade difusa que a expressão “classe média” designa está provavelmente, na sua totalidade, acima da mediana de rendimentos - o que aliás corresponde ao conceito adoptado por PİKETTY (2013) de colocar esse segmento médio totalmente na metade superior da distribuição de rendimentos, entre os 50% e os 10% mais ricos. Recordemos que só cerca de metade dos residentes em Portugal paga IRS, e que, das cerca de 5 milhões de declarações de rendimentos entregues, cerca de metade (2.441.335 em 2012) correspondem a um rendimento “bruto” inferior a 10.000€ (PORDATA, Agregados familiares por escalões de rendimento: IRS Modelo 1+ 2).

A cerca de um mês da conclusão do presente trabalho foi divulgado o Anteprojecto da Reforma do IRS,¹⁶⁸ da responsabilidade da comissão nomeada em Março de 2014 e presidida por Rui Morais, a qual não poderia deixar de ser considerada no presente trabalho, até pela centralidade das propostas apresentadas em relação ao objecto da presente investigação, e apesar de ignorarmos se terá sequência em alterações legislativas.

Os objectivos traçados à Comissão no respectivo despacho de nomeação foram a “revisão e simplificação do IRS e demais regimes fiscais aplicáveis ao rendimento das pessoas singulares”, a promoção da mobilidade social através, designadamente, da avaliação da tributação que incide sobre os rendimentos do trabalho” e “protecção das famílias, tendo nomeadamente em consideração a importância da natalidade”.¹⁶⁹

A simplicidade, significativamente colocada em primeiro lugar ente os objectivos, parece ser inequivocamente entendida pela Comissão no sentido da redução dos benefícios fiscais, entendidos da forma abrangente como aqui os temos tratado, ou seja, incluindo as deduções presentes no próprio CIRS e geralmente associadas a considerações de capacidade contributiva. O sentido em que se escreve no Relatório a propósito destas retoma a linha de princípio que estava presente no relatório da Comissão de 1998,¹⁷⁰ mas aparentemente com menos hesitação e mais consequência nas propostas:

“É por demais evidente que existe um conflito permanente entre a relevância fiscal das infinitas situações factuais possíveis, com reflexo direto na capacidade contributiva individual, e a consagração de um sistema muito mais simples, como é, genericamente, reclamado”¹⁷¹

assumindo-se também um posição de princípio contrária à presença de benefícios fiscais:

“cada benefício fiscal que seja criado implica, por regra, custos de

168 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (2014)

169 *Ibidem*, p. 7

170 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1998a):

171 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 2014:13

administração elevados, para os contribuintes e para a administração tributária, muitas vezes de valor superior ao efeito útil de uma tal regra especial. Devido a esse motivo, a introdução de medidas com objectivos extra fiscais deve ser reduzida ao verdadeiramente essencial e deve ser especialmente ponderada.”¹⁷²

A Comissão propõe assim “a substituição da dedução pessoalizante e as deduções por despesas de saúde, educação, formação e habitação por uma dedução global, de valor fixo, mas per capita”, ou seja: que o IRS, em vez de permitir a dedução à colecta de parte daquelas despesas, se efectivamente realizadas e documentadas, passe simplesmente a permitir uma dedução fixa à colecta (fixada em valores diferentes para sujeitos passivos, dependentes e ascendentes que vivam em comunhão de habitação), independentemente da prova da realização de qualquer despesa.¹⁷³ Das actuais deduções à colecta com base em despesa previstas no artigo 78º do CIRS permaneceriam assim apenas as relativas a pensões de alimentos e prémios de seguros de vida.

Quanto aos restantes benefícios fiscais, a Comissão apenas se refere aos benefícios fiscais à poupança – realçando por um lado a necessidade de aumento da poupança agregada e, por outro, as mesmas dúvidas a que fizemos referência no capítulo anterior sobre a existência, em muitos casos, de um efeito positivo dos benefícios fiscais em incremento da poupança agregada (por oposição a um efeito de deslocação de poupança que sempre seria feita para as formas fiscalmente privilegiadas). A proposta vai no sentido de alargar o elenco dessas formas fiscalmente privilegiadas de poupança a outras aplicações que garantam a imobilização dos fundos a longo prazo e a capitalização do respectivo rendimento.¹⁷⁴

172 *Ibidem*, p. 14

173 *Ibidem*, pp. 62-64 e artigo 78º da proposta de alteração legislativa. Dada esta proposta simplificadora, parece estranha a opção da Comissão pela manutenção e mesmo expansão dos benefícios fiscais aos “vales sociais de educação”, vulgo “ticket infância”, que são precisamente o mesmo benefício fiscal a certas despesas de educação que se eliminam no artigo 78º.

174 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 2014:41-2 e alterações ao EBF na da proposta de alteração legislativa.

4.3.4 Aspectos quantitativos

No primeiro ano de vigência do IRS, as deduções previstas no respectivo artigo 55º foram utilizadas por uma minoria de contribuintes.¹⁷⁵ Apenas 31% dos contribuintes apresentaram despesas de saúde documentadas; nas deduções abrangidas pela dedução automática mínima,¹⁷⁶ apenas 20% declarou despesas superiores a esse mínimo (beneficiando portanto daquela dedução mínima). As deduções para Conta Poupança Habitação e Planos Poupança Reforma tiveram uma utilização quase insignificante: só 0,8% dos contribuintes fizeram deduções relativas a Conta Poupança Habitação, e apenas 0,4% no caso dos Planos Poupança Reforma (sendo que 70% dos primeiros e 50% dos segundos

É interessante notar a extrema concentração na dedução de despesas de saúde: 4,2% dos agregados são responsáveis por 56,5% das deduções, e 1,5% dos agregados representam 35,6% do total.

José Carlos Gomes SANTOS (1991) refere que estas deduções do artigo 55º tinham um efeito globalmente progressivo, por representarem uma maior percentagem do rendimento bruto nos contribuintes de menores rendimentos. Esse efeito, parece-nos, resulta essencialmente de dois aspectos do desenho destas deduções: por um lado, com excepção das despesas de saúde, as deduções estão sujeitas a limites máximos estabelecidas em valores monetários fixos que, naturalmente, representam proporcionalmente menos para os rendimentos mais elevados. Por outro lado, e mais importante, a esmagadora maioria dos contribuintes (80%) beneficiou de uma dedução mínima por não ter “itemizado” um valor suficiente de despesas;¹⁷⁷ como qualquer dedução em montante fixo à matéria

175 Todos os dados relativos ao ano de 1989 foram colhidos em José Carlos Gomes SANTOS (1991)

176 Encargos com educação, juros de dívidas contraídas para aquisição de habitação ou cobertura de despesas de saúde, prémios de seguro de vida e contribuições para sistemas facultativos de segurança social.

177 A importância da dedução mínima fica patente se a compararmos com a dedução média. A dedução mínima era de 45 contos para contribuintes individuais e de 90 contos para contribuintes casados, sendo o limite máximo de dedução de 90 e 180 contos respectivamente. A dedução média afasta-se pouco da dedução mínima – cerca de 50 contos para contribuintes solteiros e 107 contos para

colectável, esta dedução representa proporcionalmente tanto mais quanto mais baixo é o rendimento.¹⁷⁸

Os números insignificantes do início da vigência do IRS contrastam vivamente com os valores (tanto a percentagem de utilizadores como os valores da despesa fiscal) que se registavam na década passada, sobretudo antes do início da compressão dos benefícios fiscais em 2005 (Quadro 3). Trata-se assim de um bom exemplo do processo de crescimento que estes regimes têm à medida que os contribuintes adaptam os seus comportamentos à existência de uma poupança fiscal.

No caso do imposto sobre o rendimento pessoal, e tal como em outros países, a enumeração dos benefícios fiscais vigentes é enganadora quanto ao seu peso, porque a despesa fiscal está geralmente concentrada em poucos regimes de utilização alargada: no caso português, dois benefícios fiscais à poupança concentram a maior parte da despesa fiscal (sendo de registar, pelo seu carácter sectorial, o volume da despesa que ainda assim registava o benefício fiscal relativo a material informático).

É contudo importante notar que o valor da despesa fiscal, medido pelo conceito legal que o liga aos benefícios fiscais, é muito menor do que o respeitante às restantes deduções à colecta previstas no CIRS (Quadro 4). Também aqui, um valor que se concentra em poucas deduções utilizadas pela maioria dos contribuintes. A questão da despesa fiscal em Portugal tem assim essencialmente a ver com as deduções pessoalizantes.,

casais.

178 Com taxas marginais progressivas, a dedução à matéria colectável representa uma poupança fiscal mais elevada para os contribuintes de maiores rendimentos em termos de valor monetário da redução de imposto, já que esta poupança é determinada pelo produto da dedução à matéria colectável pela taxa marginal de tributação. Todavia, salvo quando a taxa média efectiva de tributação dos rendimentos mais baixos tende para zero, uma dedução fixa à matéria colectável tende a representar uma maior redução da taxa efectiva média de tributação dos rendimentos mais baixos, e o valor da redução do imposto, menor em termos absolutos, é maior em proporção do rendimento bruto.

4.4. As deduções pessoalizantes

Como vimos, os mais importantes desagravamentos fiscais em IRS foram geralmente, antes da forte restrição da despesa fiscal realizada nos últimos anos, as deduções para despesas de saúde, educação e habitação.

Estes desagravamentos fiscais em função da despesa não são geralmente qualificados como benefícios fiscais porque lhes falta a presença de uma finalidade extrafiscal, ou pelo menos dessa finalidade extrafiscal como elemento dominante. Estas deduções serviriam antes como reconhecimento de uma despesa que reduz a capacidade contributiva, e teriam assim essencialmente uma finalidade fiscal.

Pensamos que ninguém negará que a finalidade extrafiscal (e a qualidade de incentivo fiscal) embora podendo ser considerada secundária nestes casos, está também claramente presente, pelo menos, nas deduções por despesas de educação e, talvez em menor medida, de habitação.¹ Além do disso, ainda que se considerasse que a dimensão de incentivo fiscal está ausente das motivações do legislador, tal não significa que esse efeito de incentivo não exista, na medida em que é consequência inevitável da redução do custo após-impuestos do comportamento, quando esse comportamento seja voluntário.² Na medida em que tenham a dimensão de incentivos fiscais, as deduções pessoalizantes são susceptíveis da mesma análise de eficiência e eficácia que a restante despesa fiscal, nomeadamente a comparação relativamente à prossecução dos mesmos objectivos por via de despesa pública

1 Poderia mesmo considerar-se que, no caso da saúde ou educação, a despesa do contribuinte que resulte da opção por serviços privados em lugar de serviços públicos, representado uma redução dos custos com os mesmos serviços públicos, é uma escolha que pode ser incentivada pelo sistema fiscal. Esta finalidade extrafiscal das deduções pessoalizantes parece estar nomeadamente presente nas preocupações de Rui MORAIS (2014:180) no sentido de que a redução ou eliminação do desagravamento fiscal possa representar uma sobrecarga para esses serviços públicos.

2 Em bom rigor, praticamente todos os comportamentos em causa serão voluntários, pois mesmo na despesa de saúde há opção entre recorrer ou não a serviços médicos, a não ser no casos em que o paciente é encaminhado para os serviços em estado inconsciente. A voluntariedade relevante para saber se o comportamento pode ser influenciado pelo custo não se confunde com a questão de saber se o rendimento necessário a esse comportamento deve ser tratado como “indisponível” ou “vinculado”.

directa.

Não é contudo como benefícios fiscais que estas deduções são consideradas pela generalidade da doutrina portuguesa, mas antes como normas que procuram adequar o imposto à capacidade contributiva individual. Na síntese de Rui Morais, estas disposições do CIRS são “normas estruturantes de um imposto pessoal, pois pretendem lograr a quantificação da capacidade contributiva dos sujeitos passivos, critério essencial que deve determinar o imposto a ser pago”.³ Nessa linha, deduções deste tipo seriam exigidas pelo princípio da capacidade contributiva e pela natureza pessoal do imposto.

Tal pensamento assenta na ideia de que o rendimento pode não ser, ou não é de todo, o melhor indicador da capacidade contributiva individual, devendo antes a lei dirigir-se a uma realidade que pode ser designada como “rendimento disponível” ou “líquido subjectivo”⁴ Alternativamente estas deduções justificar-se-iam por se tratar da “realização de direitos sociais” cuja despesa deveria ser considerada na determinação da capacidade contributiva.⁵

Parece-nos, pelo contrário, que a consagração no CIRS da possibilidade de dedução destas despesas não corresponde nem a uma maior pessoalização do imposto, nem a uma maior adequação à capacidade contributiva, nem a uma forma adequada de concretização de direitos sociais. Na medida em que tenham finalidades extrafiscais as deduções podem, ou não, justificar-se como benefícios fiscais, mas não encontram justificação no princípio da igualdade. Pelo contrário, contribuem para o tratamento discriminatório dos contribuintes em função da sua despesa (violando a igualdade horizontal) e trazendo regressividade ao imposto⁶ (afastando-se, consoante as concepções, ou do princípio de igualdade vertical que traduz a conformação constitucional da capacidade contributiva, ou da directiva

3 MORAIS (2014:188).

4 Cfr. M. FAUSTINO (2001); J. P. RODRIGUES (2002); Oliveira MARTINS (2006); S VASQUES (2005).

5 Numa edição anterior do seu Manual, parece-nos ir nesse sentido Casalta NABAIS (2009:168), considerando a dedução as despesas com a realização “dos direitos sociais à saúde, educação e habitação” como forma de realizar a consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar – aliás, na sua opinião, insuficientemente realizada pela lei, No mesmo sentido e com o mesmo juízo de insuficiência, veja-se Paulo de Pitta e CUNHA (1989b:15).

6 Neste sentido, Oliveira MARTINS (2006:122), considerando a questão sob o prisma do montante necessário (à época) para pleno aproveitamento de todas as deduções.

constitucional de redução das desigualdades de rendimento que impõe a progressividade do imposto).

A tributação igual de rendimento igual, complementada com a consideração de circunstâncias como o número de elementos do agregado familiar é quanto a nós não só a forma adequada e mais justa de pessoalização do imposto como cumpre a exigência constitucional de considerar as necessidades do agregado familiar.

Começando pela questão da adequação às necessidades, deve dizer-se que as necessidades, enquanto estados de insatisfação, não são mais susceptíveis de comparação interpessoal do que as utilidades ou o grau de satisfação dessas necessidades, nem mais aptas a servir como critério de distribuição da carga tributária. Assim como usar o elemento psicológico de fruição de bens como base da tributação não é prático nem justo, como alertava, Robert Haig⁷ na sua definição do conceito de rendimento, usar o elemento psicológico de insatisfação sofre dos mesmos vícios.

A consideração das necessidades do indivíduo ou da sua família tem assim que ser feita através de um critério que não só seja objectivo como, por evidentes razões de praticabilidade, quantificável. Deve o montante de despesa efectivamente realizado, enquadrado em certas categorias definidas pelo legislador, ser considerado como esse indicador objectivo e quantificável?

A consideração da despesa feita como indicador da necessidade conduz-nos a várias armadilhas: considerar que tem mais “necessidade” de habitação o casal que adquiriu uma residência com recurso ao crédito do que aquele habita em casa dos pais (por menores meios, maior aversão ao risco ou qualquer outra razão); ou que tem mais necessidade quem faz uma maior despesa em habitação do que quem tem preferência por outras despesas.

A necessidade de habitação, medida por critérios objectivos e quantificáveis, dependerá, como outras necessidades, da dimensão do agregado e da sua

⁷ Cfr. *supra*, 3.4.1. HAIG (1921:5) pergunta retoricamente a este propósito: “Quem defenderia seriamente a proposição de que os impostos deveriam ser repartidos de acordo com a capacidade de apreciar, em vez da capacidade de obter os bens e serviços que são apreciados?”

composição,⁸ e a dedução fixa em função da dimensão do agregado é a forma simultaneamente mais simples e mais justa de considerar essa diferente necessidade.

Não nos parece adequado considerar que estas deduções, correspondentes a despesas efectivamente realizadas, representam um conjunto de despesas indisponíveis ou necessárias, que teriam que ser deduzidas ao rendimento para obter a verdadeira base tributável. É claro que o imposto não pode invadir o mínimo de rendimento necessário a assegurar ao contribuinte uma existência condigna, mas esse mínimo nada tem a ver com as concretas despesas dos tipos em causa. Esse mínimo deve considerar a necessidade de habitação, mas também a do frigorífico e dos alimentos que o preenchem – e não, acrescente-se, as despesas de um doutoramento.

A consideração adequada das necessidades e individuais e familiares não deve depender da realização em maior grau de uma certa categoria de despesas, mas de circunstâncias que obriguem, para atingir o mesmo grau de bem estar material, à realização de maiores despesas. A dimensão do agregado familiar é uma dessas circunstâncias, e aquela que podemos facilmente considerar no imposto de rendimento, através de várias formas técnicas, como as deduções fixas. Outras circunstâncias pessoais que criem maiores necessidades poderiam também fundamentar uma menor taxa de tributação efectiva, embora a maior parte se revista provavelmente de excessiva complexidade para servir de guia à política fiscal, devendo então aceitar-se a recomendação de Simons de aceitar alguma injustiça no caso concreto em favor de um critério seguro de repartição.⁹

A consideração de tipos de despesas em concreto põe também a questão da sua selecção, que será sempre uma discriminação dos contribuintes em função do seu

8 Nada obsta a que se considere não só o número de dependentes mas, por exemplo, também a idade dos filhos, como se sugere em Mirrlees *et al* (2011) por razões de minimização da distorção do imposto (no caso, para ter em conta que a disponibilidade para o ingresso ou permanência no mercado de trabalho dos progenitores – geralmente das mães – apresentam diferentes elasticidades dependendo da idade dos filhos, podendo fazer-se coincidir a dedução mais elevada com a fase de maior elasticidade. Não haverá aqui um desvio ao princípio da igualdade na medida em que todos os contribuintes com o mesmo número de filhos passarão pela mesma gama de deduções.

9 Cfr. *Supra*, 3.4. Parece-nos que o desagravamento fiscal dos portadores de deficiência pode ser assim compreendido. Também o contribuinte que tem intolerâncias alimentares pode por isso ter maiores despesas, mas na consideração pormenorizada de situações o sistema atingiria uma complexidade excessiva sem a certeza de soluções mais justas.

padrão de despesa.¹⁰ Conclusão que é a mesma se a dedução for encarada como subsídio à realização individual de direitos económicos e sociais: o aspecto restritivo dessa subsidiação, tendo em conta o vasto leque de direitos que a Constituição prevê, leva à interrogação - Porque não outros direitos? Onde está a dedução para alimentos? E para bilhetes de teatro, ou concertos, ou acesso à Internet?¹¹

A atitude adequada, pensamos, é antes a de que todo o rendimento serve para financiar despesa de consumo e que o Estado não é chamado a avaliar do mérito dessas decisões, subsidiando umas e não outras. Assim, o Estado poderá considerar que há, na utilização do rendimento, uma parte que corresponde à satisfação de necessidades básicas e conceder uma dedução com esse fundamento a todos os contribuintes - sem perguntar em que o gastam.

Poderia referir-se, no caso concreto das despesas de saúde, a construção engenhosa de William Andrews (1972:331) de não considerar estas despesas como fazendo parte do consumo, podendo assim o rendimento a elas afecto ser excluído do conceito de rendimento – porque se trata de uma despesa que se limita a repor uma situação do indivíduo igual à dos restantes. Uma concepção que justificaria, porventura, a consideração destas despesas acima de um certo limite (quando representassem um relevante desvio à capacidade contributiva). Dificilmente podemos contudo sustentar que a dedução de despesas feitas por mais de 70% dos contribuintes é a consideração de situações excepcionais em que esse afastamento se verifica – é antes uma penalização fiscal da minoria que é ou suficientemente saudável ou demasiado descuidada para não ter registos escritos dessas despesas.

Num Estado Social, a consagração destas deduções tem ainda um aspecto regressivo: estes direitos sociais são objecto de despesa pública em serviços cujo acesso é, a certos níveis, tendencialmente gratuito. A existência de despesas pode não reflectir mais do que a opção por serviços privados, em vez de públicos, de saúde ou educação – caso em que o desagravamento fiscal é simplesmente uma transferência

10 Cria-se, como refere Saldanha SANCHES (1991:24) “um grau de diferenciação entre os contribuintes que, embora destinada inicialmente a obter uma situação de igualdade horizontal, teve em muitos casos o efeito perverso de uma diferenciação maior do que o justificado pelas circunstâncias que a deveriam legitimar.”

11 Neste sentido, referindo outras despesas que constituem a concretização de necessidades básicas, Oliveira MARTINS (2006:126).

dos que não utilizam esses serviços privados para os que os utilizam.

O melhor enquadramento para justificar as deduções pessoalizantes é, quanto a nós, o conceito de necessidades ou bens de mérito, entendido como fundamento de afectação pública de recursos distinto dos que resultam de critérios de eficiência (ou seja, da correcção de falhas de mercado) ou distributivos, e traduzido antes na substituição do escalonamento individual de preferências pela avaliação da comunidade. O poder público decide a provisão destes bens, cuja utilidade é estritamente individual, por critérios de preferência colectivos, substituindo a preferência do agente pela decisão colectiva.¹² Numa definição tardia do próprio Musgrave, o indivíduo apoia essa provisão pública de bens através de uma escolha no seio de uma “interacção social que não é puramente individualista”, por exemplo face a bens que “são vistos como parte da herança cultural da comunidade, e não como resposta aos seus gostos particulares.”¹³

As despesas de educação ou habitação são apoiadas porque essa despesa nessas finalidades é o que deve fazer o cidadão responsável, o *bonus paterfamilias*, e essa boa conduta justifica o prémio da redução de imposto. Este subsidio fiscal é assim o contraponto de uma tributação agravada de bens cuja utilização merece pelo contrário uma reprovação social.¹⁴

12 O conceito de “necessidades meritórias” e “bens de mérito” tem alguma variabilidade na sua definição, mesmo nas obras do seu criador, Richard Musgrave (veja-se as várias acepções registadas em MUSGRAVE, 1998, Usamos o conceito no seu sentido mais restrito, como ele é nomeadamente enunciado em *Fiscal Systems* (MUSGRAVE, 1969:11ss) ou *Public Finance in Theory and Practice* (Peggy e Richard MUSGRAVE, 1989:57ss), Só nesta acepção o conceito escapa à redundância que resultaria de ser consumido pelas considerações de eficiência ou distributivas (neste sentido, McLURE, 1968. Veja-se também, entre nós, S. VASQUES, 1999:25ss).

13 Intervenção de Musgrave em James BUCHANAN e Richard Musgrave (1999:95). Na troca de ideias entre os dois, J. Buchanan (BUCHANAN e Musgrave, *ibidem* p. 84-5) refere que “nunca compreendeu” a noção de bens de mérito, e que a noção de de decisão pública em bens tecnicamente privados (sem presença, no caso, de considerações distributivas ou de eficiência) lhe parece resultar do facto de algumas pessoas “não gostarem do que as outras pessoas preferem. Não gostam dos gostos das pessoas e portanto querem impor um padrão melhor.” A crítica é muitas vezes mais certa sob a forma de sátira, e umas dessas críticas à distribuição de recursos públicos com base no critério de necessidades de mérito é a que resulta da posição de Sir Humphrey Appleby no episódio *The Middle Classe Rip-Off* da série *Yes Minister* (série aliás confessadamente concebida pelos seus autores como meio de popularização das ideias da escola *Public Choice*), sintetizado no seguinte princípio enunciado por Sir Humphrey: “*Subsidy is not to be given to what the people want. It is for what the people don't want, but ought to have.*”

14 Voltamos a frisar que, havendo também argumentos de eficiência económica (externalidades

Note-se que este enquadramento da opção de política fiscal como relativa à satisfação de necessidades meritórias é simplesmente uma categoria descritiva, não correspondendo a uma qualquer legitimação “científica” da opção.¹⁵ Pelo contrário, a opção, se desligada da sua eventual componente extrafiscal, não encontra fundamento de eficiência, e não se funda em considerações distributivas derivadas do princípio da capacidade contributiva – do conceito de mérito “não se extrai qualquer dever-ser de política fiscal.”¹⁶

Da mesma forma como os benefícios fiscais nos Estados Unidos criaram um largo grupo social interessado numa certa configuração do Estado-Providência,¹⁷ as deduções pessoalizantes criaram em Portugal (a uma escala muito mais reduzida) um grupo social importante, que encontra nestas deduções uma forma privilegiada de alívio da tributação. A sua vantagem comparativa no acesso à redução da carga fiscal é um padrão de despesa característico de relativo desafogo financeiro, traduzido na aquisição de habitação própria (ainda que total ou parcialmente financiada com empréstimo bancário), no recurso, ainda que ocasional, a serviços privados de saúde, na colocação dos filhos no ensino superior ou em estabelecimentos de ensino privado nos ciclos de ensino obrigatório. O mesmo grupo social é aliás o beneficiário dos mais importantes benefícios fiscais que o IRS apresentou, por estes pressuporem a disponibilidade de poupança para aplicar em CPHs ou PPRs, ou os padrões de consumo que envolvem a aquisição de computadores ou equipamentos de energias renováveis para uso doméstico.

positivas ou deficiente faculdade telescópica) que justificam o incentivo fiscal às despesas de educação – tal como os impostos especiais de consumo podem ser cumulativamente justificados por razões de eficiência e de mérito (VASQUES, 1999:31) – não são esses argumentos que estão em causa na presente discussão porque nessa medida estas deduções, pela sua finalidade extrafiscal, são benefícios fiscais, a ser considerados pelos mesmos critérios de todos os outros pela eficácia e eficiência da despesa fiscal correspondente, nomeadamente comparando com a alternativa de acréscimo de despesa pública em educação.

15 Seguimos McLURE (1968:477-8) na consideração de que o conceito de bens de mérito “não tem lugar numa teoria normativa baseada em preferências individuais” e é “normativamente uma caixa vazia.” É claro que uma sociedade democrática não necessita, para a legitimidade das suas opções de afectação de recursos, dessa chancela científica, mas o risco a evitar é que o enquadramento da opção num conceito de finanças públicas que é meramente descritivo lhe transmita uma injustificada “aura de legitimidade” científica (McLURE, *ibidem*).

16 VASQUES (1999:36).

17 Cfr. *supra*, 3.3.

São essencialmente os interesses deste grupo social que estão em causa quando se defendia a extensão e hoje se defende a reposição das deduções pessoalizantes, as mais das vezes explicitamente como formas de aliviar a tributação da “classe média”.

Não se vê contudo razão para que, considerando-se que há necessidade de aliviar a tributação neste segmento social, esse alívio não seja feito através de redução de taxas ou reforço das deduções fixas que beneficiam todo o grupo de rendimento e todos independentemente dos seus gostos e padrões de despesa.

Capítulo 5

Os efeitos dos benefícios fiscais

People respond to incentives, although not necessarily in ways that are predictable or manifest

Steven Levit e Stephen Dubner

Regimes que se desviam do tratamento igual de todos os contribuintes determinando uma redução à taxa efectiva de tributação têm uma consequência financeira – a diminuição na capacidade de cobrar receita através do imposto, porque o benefício fiscal representa a renúncia a essa receita. Podem ainda ter consequências negativas ao nível distributivo, da eficiência económica ou dos custos de cumprimento e cobrança do imposto.

Consequências distributivas porque o benefício, ainda que geral, não será de atribuição universal, e igualmente distribuído por todos os contribuintes. Haverá ainda um afastamento em relação à igualdade horizontal: se duas pessoas com a mesma capacidade contributiva suportam, por via do benefício fiscal, taxas efectivas de imposto diferentes, o sistema está a redistribuir das pessoas não abrangidas pelo regime para as pessoas abrangidas, impondo às primeiras um pagamento maior de imposto.

O regime especial tem também implicações na igualdade vertical. O nosso princípio orientador da igualdade vertical é que a taxa efectiva de imposto suba com o aumento do rendimento. Ao permitir baixar a taxa efectiva, o regime especial reposiciona o contribuinte na escala de taxas efectivas crescentes, tornando nomeadamente a sua taxa efectiva mais baixa relativamente a contribuintes com menos rendimento mas não abrangidos. Se um determinado regime especial está

principalmente disponível para contribuintes acima de um certo escalão de rendimento, o regime fiscal pode comprometer o sentido geral de progressividade do imposto.

As consequências distributivas não se esgotam nas transferências entre contribuintes. Se aplicação do regime especial implica despesas em certos bens, então os fornecedores desses bens – bancos, seguradoras, escolas privadas, prestadores de serviços de saúde, fabricantes de equipamentos de energias renováveis - são também beneficiários desses regimes.

Além das consequências distributivas, podem também existir consequências negativas do ponto de vista da riqueza agregada da comunidade. Desde logo, é normalmente aceite que a maior complexidade do sistema aumenta a complexidade da administração do imposto, aumentando os custos de aplicação, ou seja, a despesa pública afecta à administração fiscal que poderia ser aplicada noutras finalidades. Da mesma forma, a complexidade aumenta os custos de cumprimento: os sujeitos passivos do imposto perdem tempo no cumprimento das suas obrigações fiscais, e a utilização de benefícios fiscais aumenta esse tempo, que facilmente podemos presumir que eles prefeririam empregar de outra forma; com o aumento da complexidade, podem ter que recorrer a auxílio especializado (nomeadamente jurídico ou contabilístico). Esta actividade produtiva existe apenas por causa da complexidade do imposto e não tem utilidade para a sociedade. O custo para a sociedade é um custo de oportunidade, representado pela utilidade perdida desse tempo dos sujeitos passivos e a produção perdida que seria gerada pelo emprego alternativo dos recursos utilizados pelos profissionais especializados. Como comenta Burman (2013:756), se são génios os que criam os complexos instrumentos de planeamento e elisão fiscal dos nossos dias, a sociedade ganharia bastante se estes dedicassem os seus talentos a actividades socialmente produtivas.

Do tratamento fiscal diferenciado decisões de despesa dos contribuintes podem ainda resultar consequências negativas de eficiência pela distorção das escolhas dos agentes económicos. Da mesma forma que o imposto altera os custos e recompensas marginais dos comportamentos, determinando que a actuação do agente se afaste daquela que existiria na ausência de imposto e que criando o encargo excedente do

imposto, também o benefício fiscal que resulta de uma despesa é susceptível de criar um encargo excedente. O benefício fiscal marginal de uma actividade (ou seja, a redução adicional de imposto que ocorre quando um indivíduo pratica essa actividade) distorce os preços relativos de bens materiais e serviços. Essa distorção provoca perdas de eficiência quando leva as pessoas a tomar decisões das quais resultam diferenças entre os custos e benefícios sociais marginais dessas actividades.

É importante acentuar que esse encargo excedente só existe quando há divergência entre custos e benefícios sociais e não simplesmente entre custos e benefícios privados – que são aqueles que os agentes económicos comparam. Os benefícios fiscais diminuem a eficiência se encorajarem que uma actividade seja realizada num grau maior do que o socialmente eficiente, mas não há naturalmente garantias de que as decisões individuais na ausência de imposto conduzam a essa eficiência social. Este aspecto é particularmente relevante quando o benefício fiscal vise precisamente corrigir um comportamento pela presença de externalidades.¹ Neste caso, a existência de externalidades marginais positivas no comportamento que se incentiva faz com que a distorção das escolhas não conduza necessariamente a ineficiência.²

Um aspecto particularmente relevante destas distorções das escolhas dos agentes económicos, com consequências negativas para a riqueza agregada, é o que resulta da criação de efeitos de desincentivo das actividades geradoras de riqueza. A medida em que os impostos sobre o rendimento têm efeito negativo sobre as decisões de trabalhar, poupar e investir é matéria objecto de intenso estudo e conclusões muito divergentes, como será posteriormente analisado. O que é claro, contudo, é que o efeito negativo sobre as decisões de trabalhar, poupar ou investir um pouco mais depende, não da taxa média efectiva de imposto, mas do imposto que recai sobre o acréscimo de rendimento resultante desse adicional, ou seja, da taxa marginal de

1 Usa-se esta tradução da expressão “externality” que está em Portugal consagrada por uma prática quase universal, em vez de traduções que nos pareceriam mais correctas, como “exterioridade” usada nomeadamente por Sousa Franco.

2 Exemplificando com um caso fora do imposto de rendimento, ninguém provavelmente dirá que é ineficiente a distorção da decisão de consumo de combustíveis causada pela tributação agravada do consumo dos mesmos. A redução do consumo de derivados do petróleo tem externalidades positivas bem conhecidas e é portanto de supor que a tributação especial do consumo *aumenta* a eficiência económica.

tributação. Na medida em que um benefício fiscal reduz a base tributária, a taxa marginal de imposto tem que ser mais elevada para garantir uma idêntica receita fiscal. Assim sendo, as taxas marginais – e os efeitos de desincentivo, qualquer que seja a sua efectiva dimensão – serão mais elevados do que poderiam ser, para a mesma receita, com uma base tributária “limpa”.

Finalmente, regimes especialmente favoráveis de tributação podem resultar numa percepção do sistema como injusto, sujeito à manipulação de alguns, e contribuir para a sua deslegitimação.

Registamos três abordagens à questão, em geral, dos benefícios fiscais, e particularmente dos benefícios fiscais à despesa:

Em primeiro lugar, há rejeite por princípio a utilização do sistema fiscal com esta finalidade, propugnando uma adesão estrita ao princípio de imposto igual para rendimento igual;

Em segundo lugar, temos os que consideram que os impostos são também instrumentos de política pública e que não é possível rejeitar por princípio a bondade a utilização do sistema fiscal desta forma; cada benefício fiscal deve ser avaliado em termos de custo-benefício pelos seus méritos próprios.

Em terceiro lugar, temos a abordagem que é frequentemente adoptada por documentos de natureza política sobre a reforma fiscal: os benefícios fiscais devem ser reduzidos por razões de simplicidade, justiça, eficiência ou ganho de receita (evitando-se geralmente identificar quais os benefícios a reduzir ou eliminar); existem um conjunto de finalidades especialmente importantes (estas normalmente identificadas) para as quais é imperiosa a criação de um benefício fiscal

A primeira destas posições depende de se poderem identificar vícios de carácter geral no recurso a benefícios fiscais que justifiquem aquela rejeição de princípio. Não nos parecem convincentes argumentos de essência, relativos a uma incompatibilidade entre a “natureza” do imposto e os objectivos do sistema fiscal; ou argumentos orgânicos, que referem a falta de vocação das entidades que aplicam o

imposto para as finalidades políticas “sectoriais” das quais deveriam tratar outros ministérios ou outros serviços da administração.³

O imposto, criado por lei geral, pode em tese estar ao serviço de todas as políticas públicas. Embora seja os benefícios fiscais aumentem a complexidade do sistema e portanto tendam a aumentar os custos suportados ao nível da administração fiscal, o custo marginal de administrar, através da administração fiscal, um programa orçamental pode ser menor do que o de criar em outra entidade administrativa um programa com o mesmo objectivo com os seus recursos dedicados, sobretudo quando os dados já presentes na declaração de rendimentos sejam os necessários a esse programa público.

Parece-nos que por vezes a rejeição por princípio os benefícios fiscais, pelos especialistas ou técnicos da fiscalidade, é a queda na tentação de varrer no nosso domínio de estudo ou trabalho matérias que achamos não lhe pertencerem e para as quais nos pode faltar a vocação.

A validade da primeira das posições depende assim de uma análise custo-benefício e de uma análise justa, feitas não a propósito de cada benefício fiscal em concreto mas do conjunto de benefícios fiscais que concretamente existem, tendo ainda em conta a tendência histórica para a sua multiplicação.

Nesta análise em geral sobre os benefícios fiscais, o “passivo” potencial destes, atrás descrito, é bastante elevado. No presente capítulo procuramos analisar então as consequências da existência, em geral, dos benefícios fiscais, da qual depende a opção pela sua rejeição em princípio, bem como estabelecer os termos em que pode ser feita a análise individual do mérito de cada um deles, pressuposto operativo da sua aceitação caso a caso.

A generalidade dos estudos referidos referem-se ao tema não através de uma qualquer designação equivalente a benefícios fiscais mas antes a “despesa fiscal”. Tal acontece porque na literatura em língua inglesa – de longe a língua dominante nos estudos económicos sobre esta matéria - não existe um termo genérico equiparável a benefícios fiscais: expressões como “*tax exemptions*” ou “*tax incentives*” (tal como

3 Como ilustração desta posição veja-se Fernandes FERREIRA, 2007:25ss

as que em português são as suas traduções literais) recortam apenas parceladamente, ou de forma não coincidente, o conceito de benefício fiscal.

Este espaço conceptual foi assim ocupado pelo conceito de “*tax expenditure*”, que se alargou em relação ao seu objecto inicial de realçar em certas normas fiscais a sua dimensão de determinação da aplicação de recursos públicos, exigindo uma comparação com a despesa pública directa com finalidades semelhantes. Sob o chapéu de *tax expenditures* vemos assim tratadas não só estas como todas as questões de política fiscal relacionadas com benefícios fiscais, designadamente as dos seus efeitos de eficiência e distributivos.⁴

5.1. Os problemas de um modelo de avaliação de benefícios fiscais

Na definição de Gordon LENJOSEK (2004:19), a avaliação de quaisquer medidas fiscais – compreendendo os desagravamentos fiscais – envolve a consideração do seu impacto, na globalidade da economia, no plano da afectação de recursos e da distribuição do rendimento. Essa análise é feita com base em critérios relevância face às prioridades políticas, eficácia e eficiência.

Avaliar benefícios fiscais enquanto formas de desenvolvimento de políticas públicas implica assim, nesta perspectiva, tanto a avaliação do seu desempenho enquanto instrumentos ao serviço de uma finalidade de política – uma análise dentro do quadro que nas finanças públicas portuguesas é geralmente designado pela expressão “economia, eficiência e eficácia” - como a avaliação da própria finalidade da medida.

No plano jurídico, e no nosso ordenamento, a questão da relevância do objectivo prosseguido terá necessariamente que incluir que se trate de um objectivo com dignidade constitucional, susceptível de justificar a compressão do princípio constitucional da igualdade. Este é um ponto em que há, tanto quanto nos apercebemos, pleno consenso na doutrina portuguesa.

4 Neste sentido cfr. SHAVIRO, 2004

As características do nosso texto constitucional levam contudo a que a exigência de dignidade constitucional seja, no fundamental, idêntica à exigência de que exista um interesse público. Na verdade, o muito alargado leque de missões que o texto constitucional confere ao Estado faz com que seja relativamente fácil encontrar, para quase todos os benefícios fiscais imagináveis, um interesse público com a necessária consagração constitucional. Os direitos fundamentais à saúde, educação, habitação ou ambiente “ecologicamente equilibrado”, os deveres do Estado de protecção da família, dos cidadãos portadores de deficiência ou da terceira idade, bem como várias das muitas “incumbências prioritárias” previstas no artigo 81º da CRP – quase todos eles já foram utilizados para justificar afastamentos do sistema fiscal em relação ao princípio da igualdade tributária. Neste Estado sobrecarregado de finalidades, parafraseando uma expressão de Gomes Canotilho, só os benefícios fiscais que traduzam uma descarada apropriação de recursos públicos para satisfação de alguns interesse individuais serão travados pela exigência de que a finalidade prosseguida tenha uma dignidade constitucional

Quanto à questão de se tratar de uma “verdadeira necessidade”, cremos que essa dimensão de relevância não pode ser apreciada isoladamente, e em termos absolutos: raramente se dirá de uma finalidade de política que não serve uma necessidade de alguém; a questão coloca-se em termos úteis comparando o objectivo de política com os meios colocados ao seu serviço, ou seja, com a dimensão da despesa fiscal que a medida origina.

Esta consideração da relação entre a importância do objectivo de política e os meios que são colocados ao seu serviço é ainda relevante na medida em que o mesmo objectivo de política pode ser prosseguido simultaneamente por mecanismos fiscais e não fiscais (ou por um conjunto de mecanismos fiscais), importando, por um lado, ponderar a importância do objectivo face ao conjunto dos meios empregues e, por outro, identificar se a medida fiscal realiza aqueles objectivos de uma forma diferenciada que o distinga dos restantes meios (ou seja, se é realizada uma particular dimensão do objectivo de política).

Usando os termos com o significado que geralmente assumem na ciência económica, a análise de eficácia vai incidir na forma como a medida fiscal realiza o

objectivo, ao mesmo tempo que evita ou minimiza resultados negativos não pretendidos. A análise de eficiência incide sobre os meios utilizados, ponderando se vias alternativas de actuação conseguiriam o mesmo resultado com menor dispêndio de meios (ou um superior resultado com igual dispêndio de meios).

A análise de eficiência de uma medida fiscal é uma operação complexa dada a diversidade de natureza, não só dos meios – ou seja, os custos – mas também dos objectivos.

Num caso simples em que a medida fiscal tenha um objectivo de eficiência económica em sentido estrito, e supondo que os ganhos de bem estar são integralmente reflectidos numa variável de Contabilidade Nacional como, v.g., o Rendimento Nacional, o teste é, em teoria, relativamente simples, pois trata-se simplesmente do crescimento dessa variável que é atribuível à medida fiscal em causa,⁵ que pode ser comparada com respectivos custos totais – desde logo, o custo representado pela perda de receita, mas também os custos administrativos, os custos de cumprimento, e eventual variações positivas do encargo excedente, ou seja, as ineficiências que por sua vez sejam introduzidas no funcionamento da economia.

A generalidade das situações não se enquadram, contudo, neste exemplo simples.

Desde logo, os objectivos de política não são necessariamente objectivos de eficiência económica. Em grande parte das situações os objectivos são de distribuição e não de eficiência. Mesmo objectivos que podem parecer à primeira vista objectivos de eficiência, como o crescimento económico, não o são necessariamente (o maior crescimento pode resultar de uma utilização mais eficiente dos recursos ou de uma alteração da distribuição intergeracional do consumo). A maior parte dos objectivos redistributivos são contudo mais explícitos - pretende-se aumentar o rendimento de uma categoria de pessoas que pode definida nos mais variados termos - pela residência, género, idade, raça, associação a um factor de produção ou sector produtivo, entre outros.

5 Na formulação de LENJOSEK (2004:21) podemos designar esse acréscimo como variação (negativa, no caso) do encargo excedente do imposto – supondo que todo o imposto representa um custo para a economia e que uma medida fiscal que aumenta a eficiência na utilização de recursos reduz esse custo.

Além disso, o objectivo e política fiscal pode ser um objectivo de eficiência económica que todavia é insusceptível de avaliação pela variação do rendimento nacional porque há ganhos de bem estar que não se reflectem em variações positivas nos agregados da contabilidade nacional. O exemplo mais evidente é o dos incentivos fiscais que visam reduzir uma externalidade negativa, como as externalidades que lesam o Ambiente. A redução de um comportamento poluente, considerada por si mesma, é sem dúvida um ganho de eficiência económica sem qualquer tradução no Produto ou Rendimento nacionais.

A natureza assimétrica entre custos e resultados pretendidos por uma medida fiscal tem, desde logo, o efeito de tornar mais difícil a avaliação da relevância do objectivo: em que medida um ganho na redução da desigualdade de distribuição de rendimento ou um aumento da fixação populacional no interior do país justificam os custos totais.

A complicar a questão temos que esta assimetria nos aparece tanto dentro dos custos como dentro dos resultados: para cada medida fiscal, haverá necessariamente consequência distributivas, algumas das quais serão as pretendidas, e outras consequências não desejadas e avaliadas negativamente (logo, custos); consequências positiva e negativamente relevadas na utilização dos recursos, que terão ou não um valor de mercado, cujo resultado é avaliado, ou não, em termos de eficiência económica, e que ocorrem no sector a que directamente se dirige o benefício fiscal ou em outros.

A descrição do modelo proposto por Lenjosek não esconde a complexidade do tratamento da questão e a multiplicidade e natureza diversa das variáveis envolvidas numa avaliação de eficácia e eficiência dos benefícios fiscais que se pretenda rigorosa e quantitativa. Parece-nos claro que tal avaliação só poderá ter alguma aplicação útil em benefícios fiscais que tenham um escopo e âmbito relativamente restritos, permitindo que sejam manejáveis as variáveis e minimamente consistentes os resultados.

Nos benefícios fiscais mais importantes que caracterizam o imposto directo do rendimento, tanto a utilização desses regimes como os objectivos da medida são bem mais vastos e de molde a tornar difícil qualquer avaliação.

Pensemos nos benefícios fiscais à poupança. Só para determinar com rigor os seus resultados positivos, seria necessário estimar:

(1) a causalidade, ou seja, em que medida qualquer variação líquida da poupança global é atribuível à utilização de benefícios fiscais que favorecem certas formas desta (uma vez que mesmo determinando que há um impacto positivo na utilização das formas de poupança fiscalmente favorecidas isso não representa necessariamente um incremento da poupança líquida

(2) os benefícios para os indivíduos que resulta da correcção da miopia do agente, comparando (e com que critério?) a perda resultante, para o agente, da diminuição do consumo presente com o ganho que advém do consumo acrescido no futuro

(3) os benefícios de acréscimo do rendimento nacional, que dependem quer do efeito dessa poupança no investimento, quer do efeito desse acréscimo de investimento em acréscimos de rendimento, o que naturalmente também significa que tais impactos só se verificarão em alguns casos muitos anos depois da vigência da medida; podem também incluir-se nestas estimativas de ganhos para o país os resultados do aumento da poupança líquida sobre as balanças de transacções e de pagamentos, se se entender que a correcção de desequilíbrios destas é um resultado positivo a ter em conta

(4) os efeitos distributivos, na medida em que as diminuições de encargos fiscais que resultam de poupança em instrumentos fiscalmente favorecidos não se repartem homogeneamente pelos diversos estratos de rendimentos

Pensamos que qualquer tentativa de reduzir todos estes critérios, que pela sua natureza heterogénea são aliás dificilmente comparáveis, a uma fórmula que nos informe se um determinado benefício fiscal é ou não eficaz ou eficiente, é em muitos casos (e na maioria dos casos dos benefícios fiscais mais relevantes em sede de tributação do rendimento) um exercício impraticável. Ora, mais perigoso que a ausência de avaliação é uma avaliação que se arrogue um carácter técnico e científico e pretenda condicionar a avaliação política de uma medida através de uma avaliação técnica que dependerá essencialmente da escolha dos necessários pressupostos simplificadores, escolha que para mas raramente será neutra. Há limites para a

redução de complexidade e a avaliação de benefícios fiscais como os que existem para a saúde, a habitação ou a poupança não pode ser reduzida à aplicação de uma fórmula que à pergunta “este benefício fiscal é eficiente?” responda “42”.

5.2. Efeitos de distorção

Os impostos provocam ineficiência por alterarem os preços relativos, os custos ou recompensas de uma actuação dos agentes económicos. Estes tenderão a substituir o comportamento preferido na ausência de imposto por outro que lhes traz uma maior vantagem após impostos. Essa substituição resulta numa diminuição do bem-estar dos indivíduos que é uma perda absoluta para a sociedade (uma vez que não corresponde à obtenção de qualquer receita fiscal) geralmente designado por encargo excedente (*excess burden*) do imposto.⁶

Este encargo excedente do imposto pode ser reduzido – a busca da neutralidade do imposto é precisamente a procura de redução desse encargo excedente fazendo com que o imposto tenha o menor efeito substituição possível. Todavia, imposto neutrais são apenas os impostos sobre a renda económica pura, que ainda que fosse correctamente identificada pela lei fiscal ofereceria uma restrita base para a tributação; e os chamados *lump sum taxes*, que são incompatíveis com a ideia de justiça tributária. O encargo excedente do imposto não pode assim geralmente ser eliminado.

O imposto não distorcedor (*lump sum tax*) teria que ser um imposto independente de qualquer comportamento do contribuinte, ou seja, teria que depender de um indicador que não estivesse na disponibilidade deste. De outra maneira, o contribuinte terá sempre um incentivo para alterar o seu comportamento

⁶ Sobre os conceitos de encargo excedente e *lump sum tax* cfr., entre muitos outros, ROSEN (2002:282ss) e Trigo PEREIRA *et al.* (2009:247ss). Destes últimos autores utilizámos a tradução para o conceito de *lump sum tax* como “imposto não distorcedor”, mas continuamos a preferir a tradução de Teixeira Ribeiro para *excess burden* como “encargo excedente” em lugar do por estes utilizado de “carga excedentária.”

por forma a minimizar o montante de imposto a pagar. Na situação em que se pudesse supor que todos os contribuintes são iguais em termos da variável focal da igualdade tributária – e em que portanto o imposto pudesse ser repartido em montante fixo, igual para todos – poderia ser aplicado um imposto *lump sum*. Como não se entende que todos os contribuintes são iguais, a solução de valor igual para todos não é aceitável como critério de repartição do encargo tributário. O Estado não tem a possibilidade prática de conhecer as características pessoais relevantes para a repartição do imposto, a não ser recorrendo a variáveis observáveis (rendimento, património, consumo...), variáveis que dependem da actuação dos contribuintes e que portanto são susceptíveis de ser alteradas como efeito do imposto, tendo assim o imposto um efeito-substituição.⁷

Na tributação do rendimento, é inevitável que a tributação do trabalho distorça as escolhas entre trabalho e lazer, e a tributação do rendimento da poupança distorça as escolhas entre consumo presente e futuro. Pode contudo procurar-se minimizar o encargo fazendo com a tributação incida de forma idêntica sobre opções semelhantes. Assim, deve pelo menos procurar-se que a tributação evite interferir nas escolhas entre formas de trabalho ou de aplicação da poupança.⁸ Em princípio uma tributação incidindo homogeneamente sobre os rendimentos dos factores evitaria a criação de uma distorção (e de um encargo excedente) adicional.

Se tivermos contudo em conta que a diversidade das respostas comportamentais às alterações dos preços (as elasticidades da oferta e da procura), a ideia de que o imposto com incidência mais homogénea se aproxima mais da neutralidade é posta em causa – a minimização do encargo excedente do imposto será antes conseguida com uma diferenciação de taxas de tributação que tenha em conta essas elasticidades. A neutralidade passa então a estar em conflito com a

7 STIGLITZ (1994:45). Apesar do seu irrealismo, o conceito de *lump sum tax* tem (ou teve) grande importância na tradição das Finanças Públicas que este autor designa por “old new welfare economics”, na medida em que através deles o Estado poderia alcançar qualquer resultado distributivo numa afectação Pareto-eficiente de recursos, fazendo transferências entre os membros da sociedade financiados com esses impostos não distorcedores – o chamado “segundo teorema da economia de bem-estar”. Note-se que a construção de Stiglitz, típica da moderna teoria da tributação óptima, parte de um pressuposto que, como já referimos, achamos muito discutível: o de que rendimento ou património são apenas indicadores de uma qualidade mais essencial que se deveria idealmente tributar, e que não é directamente tributada apenas pelas limitações de informação do Estado (cfr. *infra*, 3.4).

8 Neste sentido, (MIRRLEES *et al.*, 2011:40).

igualdade horizontal.⁹ Aspectos do nosso sistema fiscal que se afastam daquela tributação homogénea – como os impostos especiais de consumo, que tributam geralmente bens de procura pouco elástica, ou a tributação mais baixa de factores dotados de grande mobilidade, como o rendimento resultante de *portfolio investment* ou IDE – podem assim aproximar, em vez de afastar, o sistema fiscal de uma maior neutralidade.

Um benefício fiscal à despesa no seio do imposto de rendimento traduz-se numa distorção suplementar: distorce as escolhas dos agentes económicos porque altera os custos ou benefícios relativos dos comportamentos, ou seja, do ponto de vista do contribuinte, altera os preços dos bens (o preço passa a incorporar um desconto que é a poupança fiscal). altera o custo relativo do bem em causa. A criação potencial de *excess burden* será tanto maior quanto mais o benefício fiscal tenha eficácia enquanto incentivo, ou seja, tanto mais quanto ele efectivamente altere os comportamentos dos agentes económicos.

A alteração do comportamento só é contudo necessariamente fonte de ineficiência supondo que o comportamento antes de imposto é ele próprio eficiente, o que não acontece na presença de falhas de mercado. Neste caso, a ponderação individual dos custos e benefícios de uma actividade não coincide com os custos e benefícios sociais da mesma, porque nem todos os custos ou benefícios são internalizados (i.e., não são totalmente reflectidos na esfera do agente). Neste caso, cria-se uma oportunidade para que o sistema fiscal, incentivando uma alteração dos comportamentos dos agentes económicos, aproxime a economia de um funcionamento eficiente em vez de a afastar.

Tratando-se de externalidades negativas, ou seja, de situações em que o “mal” de um comportamento não é totalmente internalizado, o instrumento de actuação fiscal é a sobretributação do comportamento, procurando assim internalizar a externalidade (fazer o agente suportar a totalidade do custo da sua actuação, incluindo o custo social). Temos então os “impostos extrafiscais”, cujo exemplo mais notório é hoje em dia o dos impostos ambientais ou “fiscalidade verde”. Tratando-se

9 P PROFETA (2004:63)

de externalidades positivas, há inversamente oportunidade para um desagravamento fiscal. As vantagens sociais do comportamento, que o agente não tem em conta na sua decisão individual, são internalizadas através da redução da carga fiscal associada a esse comportamento.

Neste caso, a alteração dos comportamentos provocada pelo benefício fiscal não é uma fonte de ineficiência económica, mas antes uma distorção que actua no sentido de aproximar, e não de afastar, os agentes económicos do comportamento mais eficiente, ou seja, da eliminação da falha de mercado.

Esta possibilidade teórica implica que não é possível tirar uma conclusão absoluta sobre o impacto dos benefícios fiscais na eficiência. Embora a generalidade da literatura económica não confirme que, mesmo quando visam a correcção de falhas de mercado, os benefícios fiscais tendam genericamente a promover uma afectação de recursos eficiente,¹⁰ a avaliação deve ser feita caso a caso.¹¹ A construção teórica pode apenas identificar tendências das características dos benefícios fiscais de certo tipo que tendam a produzir resultados num e noutro sentido.¹²

Se os vários benefícios fiscais podem ter diferente impacto negativo ou positivo na eficiência, e parte desse impacto negativo é internalizado pelo próprio beneficiário, então pode usar-se a avaliação deste sobre os efeitos negativos escolher quais os benefícios a conservar e quais a abandonar. Feldstein *et. al.* (2011) argumentam que uma estratégia de limitar o valor global dos benefícios fiscais de que um contribuinte pode usufruir num determinado ano é uma solução melhor do que revogar uma parte deles, ao devolver para o contribuinte a escolha do Benefícios Fiscais pelos quais optar, este poderá minimizar o encargo excedente que se verifica na sua esfera, escolhendo os que apresentam menores inconvenientes.¹³

10 GALE e BROWN, 2013:733 afirmam mesmo que, se há uma tendência geral, e para que os incentivos fiscais tendam a promover uma afectação ineficiente.

11 THONE (2012), por exemplo, aplicando um modelo de avaliação aos 20 maiores benefícios fiscais alemães, tira conclusões inequívocas apenas para 10 deles – avaliando 5 negativamente e 5 positivamente.

12 SUGIN (2011) comenta a este propósito que, se a intuição fundamental de Surrey é a de ver os incentivos fiscais como despesa, não devem, tal como a despesa não deve, ser submetidos a um preconceito de ineficiência.

13 No mesmo sentido, TODER, ROSENBERG e ENG (2013:811-812) sustentam que limitação global dos

5.3. Complexidade, incentivos, e custos de administração e de cumprimento

A simplicidade do sistema fiscal não é um fim em si mesmo, antes um objectivo que se busca em virtude dos seus efeitos sobre custos de cumprimento e aplicação, mas também sobre a eficiência económica – simplicidade e neutralidade (o tratamento homogéneo de uma base mais larga de tributação) são objectivos que geralmente avançam no mesmo sentido.¹⁴ A complexidade é contudo uma característica de certo modo inevitável nos sistemas fiscais modernos: “o mundo é demasiado complexo para que algum sistema fiscal seja verdadeiramente simples”.¹⁵

A presença de benefícios fiscais é um factor de complexidade, e pode fazer com que “a complexidade do todo exceda a complexidade das partes”.¹⁶ O acumular de normas jurídicas, instruções administrativas e impressos aumenta exponencialmente o nível de conhecimentos necessário para lidar com o sistema fiscal. Mesmo quando cada um desses elementos não é aplicável a um sujeito passivo, a sua presença torna mais difícil a tarefa de discernir o que ele precisa ou não de saber.

A interacção entre benefícios fiscais introduz um nível adicional de complexidade, e cria oportunidades de manipulação desses regimes com finalidades estranhas e mesmo contrárias à finalidade da norma. O legislador fiscal está ele próprio sujeito a limitações na sua capacidade de prever todas as utilizações possíveis que os contribuintes fazem dos benefícios fiscais e da interacção entre

benefícios fiscais não substitui uma análise custo-benefício de cada um deles, mas, tendo em conta o *bias* do processo legislativo, pode ser uma solução de segundo óptimo, se se entender que o balanço global dos benefícios fiscais é negativo.

14 CHONGDON, Kling e Mullainathan (2009: 378). No mesmo sentido, (MIRRELES *et al.*, 2011:39ss).

15 MIRRELES *et al.*, 2011:42. Como aponta entre nós António MARTINS (2005:31), se alguma complexidade vem da existência de regimes especiais, outra vem da necessidade de tributar rendimentos eles mesmos complexos – pense-se na necessidade de delimitar com rigor o valor dos preços de transferência ou a componente tributável de remunerações acessórias.

16 OCDE, 2010:29

estes.¹⁷ A previsão legislativa pode assim ser ultrapassada pelos recursos especializados empregues pelos contribuintes, sobretudo na tributação dos contribuintes de maiores rendimentos e na tributação das empresas. Para o contribuinte médio, a existência destes mecanismos, real ou suposta, contribui para uma percepção de que o sistema é injusto.¹⁸

A percepção, sobretudo nos Estados Unidos, de que múltiplos regimes preferenciais de tributação estão na origem quer de hiper-complexidade, quer de discriminações injustas, é um dos pontos em que assenta a “propaganda” às propostas de reforma dos sistemas de tributação com uma base tributável de despesa. Ficou famosa a ideia dos proponentes da proposta conhecida como *Flat Tax*¹⁹ de ter a declaração de rendimentos num impresso do tamanho de um cartão postal.

Essa sua simplicidade, por contraposição à complexidade da actual tributação pessoal do rendimento, é conseguida em grande parte pela remoção dos benefícios fiscais. Como se trata ainda de propostas “ideais”, que não passaram pelo crivo de um processo de aprovação política, é de supor que se algum dia forem direito vigente perderão grande parte dessa sua pureza,²⁰ até porque grande parte das preferências fiscais que caracterizam os actuais sistemas poderiam sem dificuldade ser adoptadas aos novos.

Entre os custos de cumprimento do imposto podemos também incluir custos psicológicos, e dentro destes um nos cuja relevância nos parece ser inversamente relacionada com a atenção que efectivamente desperta: a questão da perda de privacidade. A tributação do rendimento através de um imposto único e pessoal é

17 Tomando um exemplo bastante simples do passado do nosso IRS, a interacção entre a dedução dos montantes aplicados em Conta Poupança Habitação e a dedução dos encargos com juros e amortizações de empréstimos para habitação permitia aos contribuintes aproveitar dois benefícios fiscais para uma mesma poupança. Era possível, mesmo para os contribuintes que já tivessem adquirido uma casa com recurso a crédito, fazer entregas para CPH, beneficiando da respectiva dedução, e, no ano seguinte, mobilizar esse mesmo valor depositado em CPH para amortização de empréstimo, beneficiando de nova dedução. A conjugação de benefícios fiscais, além de dar origem a este duplo benefício, tinha ainda o efeito perverso de incentivar o adiamento da amortização do empréstimo, favorecendo antes a passagem temporária das poupanças pelas CPH, o que beneficiava também as instituições financeiras mas era contrário ao objectivo de qualquer dos regimes

18 OCDE 2010:29

19 HALL e Rabushka (1985).

20 ZODROW, (2006:5-6).

provavelmente uma das formas de tributação que mais tensão exhibe com a reserva da vida privada do contribuinte. Pelas características do imposto, a administração tem um retrato da situação económica global do contribuinte – não só o conjunto dos seus rendimentos mas aquelas circunstâncias que a lei determine como relevantes para essa nota de “pessoalidade” do rendimento. A consideração, no cálculo do imposto, da utilização do rendimento, reforça essa tendência do imposto de rendimento de levar a uma “extensão do poder burocrático à vida quotidiana”²¹

5.3.1 Complexidade e incentivos

A complexidade inerente à lei fiscal e aos benefícios fiscais é também um elemento importante na consideração da eficácia dos benefícios fiscais enquanto incentivo a um determinado comportamento. Modernamente, essa eficácia é analisada em modelos que se afastam dos tradicionais modelos neoclássicos de racionalidade perfeita e informação completa e sem custos, e incorporam as ideias de que a informação é incompleta, de que a sua aquisição implica tempo e outros custos, bem como os resultados da economia comportamental (*behavioural economics*) de racionalidade imperfeita, não só no sentido de limitações à capacidade de calcular a solução óptima como de desvios persistentes da racionalidade humana em relação à maximização da utilidade.²² Embora se trate de um ramo relativamente recente da ciência económica, algumas das suas implicações estão presentes há séculos tanto no pensamento económico como no desenho dos sistemas fiscais. Como vimos nos capítulos 1 e 2, há muito que se tem consciência dos efeitos de “anestesia fiscal” resultantes da incorporação da tributação indirecta nos preços dos produtos ou da

21 B.E.V. SABINE (1966:45). ADAMS (1998:137) e vários na sequência deste atribuem a frase a um não nomeado “líder da oposição” britânica em 1816, sem citarem referências e cremos que sem razão.

22 Como refere SLEMROD (2010), os agentes económicos têm preconceitos cognitivos e usam generalizações imperfeitas na sua percepção dos preços relativos, designadamente, na forma como incorporam os efeitos fiscais nesses preços relativos. É assim necessário compreender quais as alterações de preços que são ignoradas por não terem suficiente “saliência” ou porque os agentes económicos usam métodos que poupam recursos cognitivos. Veja-se ainda KIRCHLER (2007) sobre a aplicação de modelos de economia comportamental ao estudo dos efeitos dos sistemas fiscais.

divisão do pagamento do imposto de rendimento em pequenas parcelas através do mecanismo de retenção na fonte.

Nestes modelos, a complexidade do imposto de rendimento atenua o efeito que a criação do incentivo fiscal tem em modificação do comportamento. Os benefícios fiscais incentivam uma determinada despesa pela diminuição do encargo tributário que resulta da realização dessa despesa. Todavia, os contribuintes podem ter dificuldade em representar correctamente as consequências fiscais do comportamento, ou seja, em calcular com exactidão o aumento ou redução do seu encargo tributário que deriva da adopção de determinados comportamentos.²³ No caso de um incentivo fiscal à despesa num bem de consumo, a redução efectiva do preço só ocorre muito tempo mais tarde e pode não ser correctamente representada pelo agente, diminuindo o efeito do incentivo.

O facto de a lei fiscal ser sujeita a alterações frequentes só reforça essa dificuldade de compreensão. Mesmo adoptando um tradicional modelo de agente racional, um contribuinte racional sujeito a constrangimentos de informação pode não ter interesse em compreender totalmente todas as alterações e portanto não re-otimizar o seu comportamento face a cada alteração da lei fiscal.²⁴ Isto significa também que as alterações de comportamentos face a uma alteração legislativa podem ser graduais, reflectindo esse processo de “aprendizagem” da lei fiscal²⁵. Este facto não só dilui o efeito de alterações fiscais longo do tempo – sobretudo se forem frequentes – como dificulta a medição dos seus efeitos e portanto a nossa compreensão sobre os mesmos.

5.3.2. Economias de escala e administração de programas

De um ponto de vista de despesa fiscal, não faz sentido analisar os custos suportados pela administração fiscal isoladamente. Assim como um programa de

23 Neste sentido, CHONGDON, Kling e Mullainathan 2009:379 e COLE, Gee e Turner (2011).

24 CHETTY (2012).

25 BAJIKA e Heim (2011:617)

despesa administrado através de benefícios fiscais representa um acréscimo de custos administrativos, a criação de um programa de despesa directa com a mesma finalidade representa necessariamente um acréscimo de custos num outro sector da administração pública. A vantagem neste domínio para uma ou outra das opções depende então da comparação de custos marginais entre estas alternativas.

Haverá vantagem, sob este ponto de vista, para os programas de despesa fiscal quando possam beneficiar de economias de escala geradas pela actividade da administração fiscal que é independente desse benefício fiscal. Assim, programas em que todos os dados relevantes para a sua aplicação estejam acessíveis à administração nos elementos usados para a liquidação do imposto minimizam qualquer encargo adicional.²⁶ Maior vantagem existirá ainda quando a atribuição de benefícios for automática face aos dados fiscais, e quando a actividade da administração fiscal permitir substituir integralmente a actuação de outras entidades públicas. Finalmente

Estas vantagens revelam-se sobretudo em programas que não dependem de despesas do contribuinte mas da verificação do rendimento e composição do agregado, designadamente programas de combate à pobreza como o EITC norte-americano. Aqui, às vantagens administrativas somam-se ainda vantagens do ponto de vista dos contribuintes, por não terem que se relacionar com mais uma entidade administrativa. A desnecessidade dessa relação adicional não só diminui custos como também as barreiras de acesso a prestações públicas que derivam da dificuldade que pessoas em situação mais fragilizada têm em conhecer os seus direitos e interagir com a administração pública.²⁷

26 OCDE, 2010:24. Também no sentido da existência de vantagens administrativas e de custos de cumprimento na integração de programas de impostos e benefícios, MIRRLEES *et al.*, (2011:132ss).

27 Cfr. CHONGDON, Kling e Mullainathan, 2009:381. Comparando um programa operado dentro do sistema fiscal dos EUA (o *EITC*) com um operado isoladamente (*food stamps*) verifica-se que a proporção de cidadãos elegíveis que efectivamente recebem os benefícios é de 94% num caso e 67% no outro. (*ibidem*, p 382). MIRRLEES *et al.* (2011:133ss) tiram conclusões semelhantes para o caso do Reino Unido. Uma questão conexas com esta – e que cujo âmbito ultrapassa o nosso objecto de investigação – é o da integração dos benefícios sociais com condição de recursos com a tributação do rendimento, quer pelas razões referidas de eliminar barreiras de acesso, quer para atenuar o problema de elevadas taxas marginais de imposto nos rendimentos de trabalho mais baixos resultantes da simultânea sujeição a tributação do rendimento e perda desses benefícios sociais. Veja-se, sobre a conjugação das prestações sociais com a tributação para aliviar essas taxas marginais elevadas, o Relatório *Dynamic Benefits* (CENTRE FOR SOCIAL JUSTICE, 2009) e sobre a integração do sistema de

O contraponto a estas vantagens é que elas podem resultar simplesmente da ausência de uma verdadeira gestão do programa em causa. Na administração fiscal não existirão geralmente as qualificações necessárias e a principal prioridade não será a boa administração do programa incorporado no benefício fiscal, mas a cobrança eficiente da receita fiscal.²⁸ Assim, para os objectivos de política que beneficiem menos com um subsídio “automático” face à verificação de pressupostos de facto constantes dos dados fiscais, e necessitem em maior grau de uma gestão dedicada, a vantagem administrativa do benefício fiscal esbate-se.

Os benefícios fiscais à despesa podem ainda ser um factor de custos administrativos porque impossibilitam que, para uma grande fatia dos contribuintes, a retenção na fonte corresponda exactamente ao montante de imposto a pagar, dispensando-os da apresentação anual de uma declaração de rendimentos.

No caso português, a maioria dos contribuintes que apresentam apenas rendimentos englobáveis de trabalho dependente ou de pensões são tributados por retenção na fonte. Se a determinação da colecta depender apenas do conhecimento do rendimento total e de circunstâncias que dão origem a deduções fixas, essas variáveis podem ser incorporadas no cálculo de uma taxa de retenção na fonte individualizada que corresponda exactamente ao montante de imposto que o contribuinte tem pagar relativamente ao ano em causa.²⁹ Assim sendo, esse contribuinte paga ao longo do ano, através de retenção na fonte, exactamente o montante total de imposto devido e, não tendo rendimentos de outras origens, pode ser dispensado da apresentação de uma declaração de rendimentos. Esta solução é naturalmente impossível se o montante de imposto a pagar depender da dedução de despesas efectivamente

prestações sociais e imposto de rendimento - concluindo pela conveniência de manter a separação - MIRLEES et al (2011:137ss). Sobre o funcionamento no mesmo sistema de uma transferência universal e tributação do rendimento (essencialmente a ideia de Imposto Negativo de Rendimento) veja-se, por todos, ATKINSON (1995).

28 OCDE 2010:28

29 O sistema de retenção na fonte do imposto de rendimento do Reino Unido (designado de *Pay-As-You-Earn*, ou PAYE) está mesmo concebido para que a estimativa do rendimento total do ano vá sendo ajustada ao longo do período, podendo fazer-se o respectivo ajustamento da taxa de retenção na fonte por forma a que a retenção total, no fim do ano, corresponda ao imposto a pagar mesmo no caso das remunerações variáveis. Cfr. MIRRLEES et al., 2011:124.

realizadas ao longo do ano e que não podem ser previamente computadas no cálculo da taxa de retenção.³⁰

5.4. Eficiência e benefícios intramarginais

A ideia central no uso benefícios fiscais como incentivo é que a redução de impostos pode ser usada para alterar comportamentos alterando as vantagens dos agentes económicos. A adopção em maior medida do comportamento fiscalmente favorecido pode ser um objectivo por razões de eficiência económica se a utilidade social do comportamento for superior à utilidade percebida pelo agente (de outro modo é de esperar que o próprio actue de maneira eficiente), o que acontece quando as vantagens ocorrem na esfera de terceiros (externalidades positivas) ou mesmo quando se concentram apenas na esfera do próprio agente, mas este não as tem devidamente em conta pela presença de racionalidade imperfeita (como acontece nos fenómenos de inconsistência intertemporal das preferências, nomeadamente nas variantes de “miopia do agente” e de “desconto hiperbólico”).³¹ O comportamento em causa pode também ser fiscalmente favorecido pela existência de finalidades de política não reconduzíveis ao conceito de eficiência económica.

Em qualquer caso, o efeito positivo destes incentivos fiscais é o acréscimo da realização comportamento que se pretende incentivar. Como a legislação fiscal não pode geralmente separar os contribuintes que de qualquer modo adoptariam esse comportamento daqueles que só adoptam o comportamento por causa do benefício fiscal, uma parte da despesa fiscal será constituída por um subsídio intramarginal, ou seja, despesa fiscal que não tem qualquer efeito na variação do comportamento favorecido. O fundamento do benefício fiscal (ou pelo menos do incentivo fiscal) é a

30 Concede-se que parte das vantagens de um sistema deste género seriam também conseguidas com um sistema em que benefícios fiscais à despesa fossem admitidos em alternativa a uma *standard deduction*. Para os contribuintes que não procedessem à itemização das suas deduções, a retenção na fonte poderia ter em conta, por defeito, o valor da dedução-padrão e obter para estes o mesmo resultado.

31

sua eficácia e não ser um “prémio de bom comportamento”, e o subsídio intramarginal é assim uma perda de receita ineficiente.

Um indicador aproximado da eficiência de um benefício fiscal à despesa é a determinação da elasticidade dessa despesa em relação à redução do custo do comportamento após impostos.³² Essa elasticidade será em princípio negativa (o custo da despesa diminui se tivermos em conta a poupança fiscal, e isso aumenta o montante da despesa realizada). Se essa elasticidade tiver um valor absoluto superior à unidade, isso significa que o acréscimo de despesa privada causado pelo benefício fiscal é superior ao acréscimo da despesa fiscal, ou seja, que na finalidade visada por aquele benefício fiscal se tem um acréscimo de despesa maior do que o que seria possível se todo o montante da despesa fiscal fosse antes aplicado, como despesa directa, na mesma finalidade.

É claro que este indicador é apenas uma aproximação, pois nada nos diz sobre a eficácia relativa de um mesmo montante de despesa privada e despesa pública aplicado na mesma finalidade. No caso extremo de a elasticidade ser igual a zero (ou seja, de o benefício fiscal não causar qualquer alteração no comportamento visado), a poupança fiscal dos privados é totalmente intramarginal, ou seja, aproveitada por contribuintes que de qualquer maneira já realizariam aquela despesa no mesmo montante. O benefício fiscal não é neste caso um incentivo mas uma simples redução de impostos (um prémio fiscal) ao contribuintes que tenham o padrão “certo” de comportamento.

Nos comportamentos que as pessoas tendem a realizar com alguma regularidade e espontaneamente, uma das formas de evitar que grande parte da despesa fiscal se traduza em benefícios intramarginais é, invertendo a técnica tributária habitual, colocar à possibilidade de dedução um limiar inferior em vez de um limite superior, ou seja, atribuir o benefício fiscal apenas ao montante de despesa realizado acima de um valor mínimo.³³ Este mínimo pode ser definido em percentagem do rendimento para se adequar aos padrões de despesa de contribuintes de diversos escalões de riqueza.

32 Ver, por todos, LENJOSEK (2008).

33 Bartlett

Num benefício fiscal, elasticidade a medir será geralmente a do próprio comportamento recortado pela norma, ao qual está ligado o benefício. Não tem contudo que ser assim, porque a lei pode dirigir-se a um outro indicador que tem uma correlação significativa com uma variável que se pretende incentivar. Exemplo desta técnica, designada por *tagging*, é o exemplo já referido da modulação de em benefício fiscal relativo a dependentes menores em função da respectiva idade. Estabelecendo-se uma correlação entre a idade da criança e a variável que se pretende incentivar – no caso, o trabalho da mãe – pode então ligar-se o benefício fiscal à idade da criança (que aliás nos aparecerá neste caso como benefício fiscal em sentido estrito, e não como incentivo fiscal, por não poder ter qualquer efeito de incentivo sobre o comportamento que é recortado pela norma – o ritmo a que as pessoas envelhecem tem uma elasticidade-preço de zero).

5.5. Efeitos distributivos

Não é possível enunciar uma regra geral sobre o efeito da criação ou da revogação de benefícios fiscais na distribuição do rendimento. O efeito distributivo dos benefícios fiscais é bastante variado e depende do benefício em causa, havendo benefícios que beneficiam sobretudo os contribuintes com maiores rendimentos e benefícios e outros que, pelo contrário, transferem rendimento para os mais pobres. Assim, nomeadamente, os programas geralmente designados como *make work pay* são geralmente vistos como despesas fiscais que se justificam em termos dos ganhos distributivos conseguidos relativamente à perda de receita.³⁴

Quando consideramos a questão pelo prisma do efeito redistributivo da eliminação de benefícios fiscais, coloca-se também a questão do destino das receitas recuperadas por via dessa revogação. A eventual reafecção dessa poupança fiscal por aumento da despesa pública é nesse caso também um dado a considerar no

34 Cfr OCDE (2010:35-6) e SUGIN (2011).

cálculo do efeito sobre a distribuição de rendimento.³⁵

Pode-se contudo facilmente estabelecer que a forma técnica como o é consagrado o benefício fiscal não é indiferente ao seu efeito distributivo, designadamente na opção entre dedução ao rendimento líquido, também designada como dedução à matéria colectável, e dedução à colecta.

A utilização da técnica de dedução à matéria colectável, determina também que a proporção de subsídio fiscal para um mesmo valor de despesa é maior para os titulares de rendimentos mais elevados. O valor da redução do montante de imposto a pagar é o produto da taxa marginal aplicável a cada contribuinte pelo valor da dedução à matéria colectável – este é o montante adicional de imposto que seria pago sem a dedução. Num imposto com taxas progressivas, essa redução da colecta (e consequentemente a poupança fiscal) é tanto maior quanto mais alta for essa taxa marginal. Assim sendo, a dedução do mesmo montante de despesa representa, em termos absolutos, uma maior poupança fiscal para os contribuintes de maiores rendimentos.

A dedução à colecta é a solução a mais coerente com a lógica do sistema nos casos em que a dedução de uma despesa tem como fundamento uma redução da capacidade de pagar decorrente da existência dessa despesa. Subtraindo ao rendimento tributável o valor da despesa que não “contribui” para a capacidade contributiva obtemos o rendimento que a reflecte mais fielmente.³⁶

Todavia, se a questão for observada sob uma óptica de “despesa fiscal”, ou seja, como participação do estado numa despesa do contribuinte, a solução conduz a resultados estranhos.³⁷ Na verdade, tomando a exemplo comumente

35 BURMAN, Geissler, e Toder, 2008.

36 Veja-se *supra*, capítulo 4.

37 É a colocação da questão na óptica da despesa fiscal, e portanto na de “subsídio” ao contribuinte, que revela a estranheza da solução. Não surpreende portanto que a questão se tenha colocado logo a seguir à introdução do conceito por Surrey. Na mais antiga referência que encontramos, William ANDREWS (1972:310) refere-se assim ao problema da dedução das despesas de saúde: “Assim vista [como despesa fiscal] a norma parece reflectir uma concepção invertida de política porque a taxa de reembolso é a taxa marginal do contribuinte; e isto resulta em taxas relativamente generosas para os abastados, enquanto nada se dá aos mais pobres que presumivelmente têm maior necessidade” (interpolação nossa).

referido das despesas de saúde, o que acontece é que dois contribuintes com a mesma despesa de saúde vão ter uma “comparticipação” (a redução de imposto) tanto mais elevada quando maior for a sua taxa marginal de tributação – sendo portanto a “comparticipação” mais elevada para os contribuintes com rendimentos mais elevados. Esta é uma solução que não ocorreria a ninguém se o mesmo objectivo fosse prosseguido pela via de participação na despesa privada através de despesa pública directa, e que lhe valeu a designação de “subsídio de pernas para o ar” (*upside-down subsidy*).

Do ponto de vista do incentivo fiscal, o regime de dedução ao rendimento leva também a uma diferente distribuição desse incentivo (que depende do efeito substituição e portanto da taxa marginal). Os contribuintes de maiores rendimentos têm um incentivo maior, e este pode ser reduzido ou inexistente para contribuintes de menores rendimentos. Como se alerta no estudo da OCDE de 2010, “ nos casos de políticas de incentivo à poupança para a reforma ou à compra de seguros de saúde, este padrão de incentivos pode ser considerado absolutamente perverso - dando mais incentivo àqueles que dele menos precisam.”³⁸

A técnica de dedução ao rendimento líquido foi a utilizada no nosso IRS até ao final dos anos 90, e é ainda a que está presente na legislação fiscal norte-americana, o que condiciona a leitura das conclusões sobre as consequências distributivas dos benefícios fiscais (e da sua eliminação) presentes na generalidade dos estudos norte-americanos.

O mecanismo de dedução à colecta não elimina totalmente o potencial favorecimento de contribuintes com maiores rendimentos, dado que para usufruir do benefício fiscal é necessário que o montante de imposto a pagar seja pelo menos igual ao montante da dedução. O tratamento igual de todos os contribuintes através destes subsídios por via fiscal só se atinge portanto se a dedução à colecta for um verdadeiro crédito de imposto que dê origem a pagamentos ao contribuinte quando o montante das deduções exceda o montante da colecta.

38 OCDE (2010:28).

Nos benefícios fiscais à despesa, a tendência será que tendem a favorecer os contribuintes com rendimentos mais elevados, simplesmente porque a um maior rendimento corresponde uma maior disponibilidade para fazer todas as despesas e portanto também aquelas às quais está ligado o benefício fiscal.³⁹ Essa tendência acentua-se no caso dos benefícios fiscais a despesas com aquisição de activos - habitação, fundos de poupança – que vai beneficiar quem tenha maior disponibilidade para aquisição desses activos, ou activos de maior valor, ou seja, mais uma vez, os contribuintes com maiores rendimentos.⁴⁰ Estes benefícios fiscais continuam, assim, a servir o propósito de redução real das taxas de tributação mais elevadas para que foram criados.⁴¹

A limitação das deduções a um determinado valor absoluto vai naturalmente contrariar esse efeito, ou pelo menos reduzir a sua amplitude. Naturalmente, um regime como o actualmente vigente no nosso IRS, em que as deduções decrescem com o escalão de rendimento e nem sequer estão disponíveis para o escalão de rendimentos mais elevado é um regime que, na medida em tenha qualquer efeito distributivo, o terá no sentido da maior progressividade do sistema.

5.6. Considerações particulares: incentivos à poupança e aos donativos

Entendemos que se justificava o tratamento autónomo dos efeitos económicos dos benefícios fiscais aos donativos de fim altruístico ou utilidade pública, e dos benefícios fiscais e produtos de poupança. No primeiro caso, esse tratamento autónomo justifica-se pelas características muito particulares do comportamento que está em causa – o donativo, se não tivermos em conta a complexa questão da

39 Neste sentido, para o caso do IRS, MARTINS (2006:121ss)

40 OCDE, 2010:26

41 Para a França, LANDAIS, Piketty e Saez, (2011:68) comentam que “ nenhum contribuinte paga taxas efectivas médias sequer próximas da taxa marginal mais elevada de 41%; os dispositivos de redução do imposto são sobretudo aproveitados por contribuintes nos rendimentos mais elevados, e permitem descer até 15 pontos a taxa efectivamente suportada.”

satisfação individual por motivo altruísta, pode ter uma externalidade próxima de 100% do valor da despesa – e pela elasticidade particularmente elevada que os estudos têm encontrado na elasticidade do donativo ao seu custo após-impuestos. No segundo caso,

5.6.1. Donativos de finalidade altruísta ou de utilidade pública

Os benefícios fiscais a donativos para finalidades de utilidade pública implicam uma dupla substituição da despesa pública directa. Primeiro, incentiva-se que uma determinada finalidade pública vá ser prosseguida por entidades privadas e não por entidades públicas. Segundo, incentiva-se que essa entidade privada seja financiada por donativos dos contribuintes e não por subsídios directos do estado.

O donativo é aparentemente um comportamento altruísta do contribuinte – uma renúncia à utilização para fins privados de uma parcela do rendimento, que é antes encaminhada para uma finalidade de interesse colectivo. Uma das curiosas consequências teóricas de se considerar que os donativos são motivados por puro altruísmo é a existência de um efeito de *crowding out* do financiamento privado pelo financiamento público. Se os privados desejam um certo nível do bem público e são indiferentes à origem do financiamento (ou seja, se não derivam satisfação de serem eles próprios a contribuir), ao aumento do financiamento público corresponderá uma diminuição equivalente do financiamento privado.⁴²

Pode contudo em alternativa considerar-se que na realização do donativo existe também uma utilidade individual – seja a aquisição de poder ou prestígio associada à realização do donativo, seja uma mera satisfação interior pelo mesmo – e nesse caso não é indiferente ao indivíduo se o financiamento da actividade de interesse público é feito com o seu contributo individual ou pelo Estado.

Esta hipótese sobre as motivações dos donativos, que nos parece mais conforme à natureza humana, foi introduzida no tratamento económico da questão por James ANDREONI (1989 e 1990), que formalizou um modelo designado de

42 Neste sentido, Russell ROBERTS (1987).

“altruísmo impuro” ou “*warm glow model*”. Neste modelo considera-se que existe uma componente do donativo que produz utilidades que não beneficiam o doador e portanto se assemelham a bens públicos, mas que o doador deriva também utilidade da realização desses donativos. A principal consequência teórica da hipótese de altruísmo impuro é afastar o *crowding out* total das contribuições privadas pelas públicas.⁴³

A eficiência e eficácia dos benefícios fiscais aos donativos é hoje geralmente tratada no enquadramento desenvolvido por Emanuel Saez (2004) tomando as doações como bens de consumo com externalidades positivas para incorporar a ideia de altruísmo impuro. Neste modelo, os benefícios fiscais justificam-se na medida em que (1) o donativo seja efectivamente substituto de despesa pública directa porque são relevantes as externalidades positivas (2) a elasticidade-preço⁴⁴ do donativo seja maior e portanto cada unidade monetária de despesa fiscal encoraje um maior donativo (3) seja maior o efeito de *crowding out*, já que o *crowding out* implica que o financiamento público directo aumenta em menos do que o seu montante o financiamento do bem público.

Estima-se geralmente que os efeitos de *crowding out* têm valores positivos significativos.⁴⁵ Relativamente à elasticidade-preço dos donativos, a maioria das primeiras investigações empíricas estima-a em valores superiores à unidade,⁴⁶ o que como vimos significa que cada unidade monetária de despesa fiscal é causa de um valor maior de donativos e que portanto não seria possível eliminar o benefício fiscal, substituindo as doações por dinheiros públicos, e manter o nível de financiamento. Mais recentemente, uma reavaliação dos dados tendo em conta efeitos de rendimento e efeitos temporários apresenta resultados de elasticidade mais mitigados.⁴⁷

43 Com altruísmo impuro, as pessoas desejam fazer individualmente a contribuição (a contribuição indirecta, por via do imposto, não é substituto perfeito da contribuição voluntária) e o o *crowding out*, a existir, não é total (ANDREONI, 1989:1450-53)

44 Na análise de benefícios fiscais a donativos, a elasticidade preço compara a variação do custo do donativo para os doadores (que é igual ao valor do donativo menos o valor do benefício fiscal recebido) com a variação do volume de donativos.

45 Cfr. SAEZ (2004) e BÖNKE, Massarrat-Mashhadi e Sielaff (2013) e os estudos aí referidos.

46 Cfr. HYMAN (2005:556), CORDES (2011:1002) e BAKIJA e Heim, 2011:618.

47 Fazendo uma releitura de vários estudos e encontrando elasticidades mais baixas, veja-se GRAVELLE e Marples (2010:7ss). Cfr ainda CORDES (2011) e BÖNKE, Massarrat-Mashhadi e Sielaff

Num dos estudos mais recentes e de maior profundidade, relativo ao período 1979-2006 para os Estados Unidos, BAKIJA e Heim (2011) calculam uma elasticidade-preço que é persistentemente maior que um. Outros resultados relevantes do mesmo estudo são: a inexistência de diferenças significativas na elasticidade nos diferentes escalões de rendimento, a não ser para os percentis de topo que apresenta, uma maior elasticidade; e a sensibilidade a grandes alterações futuras das leis fiscais que sejam previamente conhecidas.⁴⁸

Em estudos relativos a alguns países europeus, as estimativas de elasticidade preço são mais *mitigadas*. Para a França, FACK e Landaise (2010) apuram uma elasticidade-preço relativamente baixa dos donativos (e também um nível relativamente baixo do valor destes, cerca de dez vezes menor em proporção do rendimento do que acontece nos EUA). As elasticidades medidas, entre -0,2 e -0,6, são mais elevadas para os contribuintes com donativos de maior valor absoluto. Para a Alemanha, BÖNKE, Massarrat-Mashhadi e Sielaff (2013) apuram que elasticidades-preço dos donativos que apresentam uma grande variabilidade consoante os escalões de rendimento, com as elasticidades maiores que um a aparecerem na metade inferior dos escalões de rendimento (-1,4) e acima do percentil 99 (-1,1), e os contribuintes que ficam no meio a apresentarem uma resposta relativamente inelástica (entre -0,79 e -0,45). Para o Reino Unido, SMITH e Scharf (2010) apuram elasticidades relativamente baixas, com uma grande variação (entre -0,1 e -0,8).⁴⁹

Alguns destes resultados em termos de elasticidade poderiam pôr em dúvida a eficiência orçamental destes benefícios fiscais. Contudo, a conjugação dos resultados de elasticidade com os de *crowding out* (e partindo da hipótese de que há

(2013).

48 Confirmando o resultado de estudos anteriores, os autores encontram nomeadamente uma significativa subida de donativos em 1986, por antecipação da descida das taxas marginais de imposto introduzida pelo *Tax Reform Act* de 1986. Tal resultado não é de estranhar dado que as respostas comportamentais ao impostos que se traduzem em alteração do momento de um comportamento são geralmente de maior dimensão do que os que se traduzem em alterações da substância do comportamento.

49 Ao contrário dos outros estudos citados, este não se baseia em dados reais mas em respostas a inquérito sobre situações hipotéticas, destinando-se sobretudo a testar a diferente eficiência de um benefício fiscal e de um incentivo alternativo em que aos donativos privados corresponde um acréscimo de financiamento público às mesmas instituições – concluindo que dada a relativa insensibilidade dos contribuintes ao incentivo fiscal, a forma alternativa consegue um maior nível de financiamento das referidas instituições.

subprovisão destes bens públicos)⁵⁰ permite subscrever a síntese de Joseph CORDES (2011:1002) de que existe na literatura económica “consenso alargado mas não unânime de que a *charitable tax deduction* é uma forma razoavelmente eficiente, ainda que imperfeita, de subsidiar actividades que servem geralmente uma importante finalidade pública”.

A maior sensibilidade ao valor da dedução fiscal apresentado pelos contribuintes de maior rendimento, que fazem donativos de maior valor, pode ainda justificar, em termos de eficiência, uma discriminação no benefício fiscal que torne o incentivo maior para estes contribuintes⁵¹ – por exemplo, a opção pela dedução ao rendimento líquido em vez da dedução à colecta.

A questão da dimensão do efeito externo dos donativos (portanto do grau de substituíbilidade entre donativos e despesa pública directa) não se presta a modelização ou teste empírico, e são apresentados argumentos nos dois sentidos.

Contra os benefícios fiscais argumenta-se que o financiamento através de donativos corresponde a subsidiar os gostos dos doadores, que o subsídio está enviesado no sentido das preferências dos contribuintes de rendimento mais elevado, e que muitas vezes os bens subsidiados não merecem a classificação de bens públicos, sendo antes bens privados ou “bens de clube”.

A favor, alega-se nomeadamente que os privados podem ter melhor informação do que o estado acerca das entidades donatárias e que os donativos são um mecanismo em que os privados possibilitam a satisfação de necessidades públicas que o sector público não consegue satisfazer por oferecerem bens alternativos ou complementares da provisão pública (por exemplo, o ensino religioso).⁵²

Podemos assim sintetizar que, em termos de eficiência orçamental, a literatura

50 Os modelos representam geralmente apenas um bem público que pode ser financiado alternativamente com despesa directa ou incentivo fiscal. A sua subprovisão é obviamente uma condição necessária à conclusão de que os incentivos fiscais podem ser eficientes – se o bem público estiver em situação de sobreprovisão não faz sentido incentivar o aumento da despesa privada nele. Na realidade, contudo, as leis fiscais não incentivam a provisão de um bem, mas de uma multiplicidade deles, e portanto a conclusão de subprovisão global é compatível com a consideração de que em alguns dos bens públicos cuja provisão é incentivada exista excesso de despesa privada.

51 BÖNKE, Massarrat-Mashhadi e Sielaff (2013).

52 Cfr. RANDOLPH (1999) e CORDES (2011)

económica suporta geralmente a hipótese de eficiência orçamental dos benefícios fiscais aos donativos de utilidade pública; essa conclusão depende contudo da avaliação que se faça do resultado obtido em termos de provisão de utilidades públicas pelas várias entidades que efectivamente recebem os donativos.

Uma consideração de diferente natureza, sobretudo relativa aos donativos realizados pelos mais ricos, é o *trade-off* entre incentivar estes donativos, aceitando a manutenção nesses contribuintes do poder de decisão sobre quais as causas a apoiar e atenuando o efeito do imposto na redução da desigualdade de rendimento; ou manter a tributação, eliminando esse incentivo e aceitando uma redução dos montantes encaminhados para essas causas, preferindo o efeito de redução de desigualdades e a manutenção nos poderes públicos dos poderes de decisão. Na verdade, independentemente de uma avaliação positiva sobre a eficiência orçamental destes incentivos fiscais, a questão é que através do benefício fiscal se permite que recursos que de outra forma seriam recursos públicos sejam instrumentos de prestígio e acréscimo de poder pessoal – em alguns casos em formas extremas de concentração desse poder pessoal. Frise-se de novo que esses recursos, ainda que encaminhados para finalidades de utilidade pública, o são por um processo que não é o da decisão política da afectação a finalidades em concorrência de recursos escassos, mas da decisão privada. Vale a pena relembrar a este propósito o comentário de Henri Simons (1938:141):

“Se um homem dedica praticamente todo o seu rendimento de um milhão de dólares⁵³ ao apoio às causas mais meritórias, mantém-se a questão de saber se a alguém deveria ser permitido tanto poder.”

5.6.2. Incentivos fiscais à poupança

O aumento da poupança é um objectivo comum e antigo de política, baseado em considerações de eficiência, em outros objectivos de política económica como o

53 Tenha-se em conta a data em que o texto foi escrito na compreensão deste “um milhão de dólares” que naturalmente corresponderia a muitos milhões a valores de hoje.

crescimento ou o emprego, ou simplesmente em objectivos políticos de aumento do poder relativo dos países.⁵⁴ O argumento de eficiência económica do incentivo à poupança baseia-se na ideia de que uma economia de mercado tende a gerar um nível sub-óptimo de poupança porque há miopia dos agentes económicos (as pessoas tendem a desvalorizar a utilidade que o consumo futuro lhes proporciona) ou porque a poupança individual é geradora de externalidades positivas (porque o crescimento do capital acumulado se traduz em mais empregos e salários mais elevados).⁵⁵

Nas últimas décadas foram avançadas um conjunto de propostas de reforma fiscal que passam pela substituição da tributação directa do rendimento nos moldes actuais por uma outra forma de tributação, com uma matéria colectável geralmente mais próxima da despesa de consumo do que do rendimento global.⁵⁶ A escolha do consumo como matéria colectável tem sobretudo a ver com a preocupação de aumento da poupança, e a tributação mais leve (ou não tributação) de rendimentos de capital e abandono das taxas marginais mais elevadas são sobretudo motivadas pela preocupação de “competitividade” do sistema fiscal na atracção ou conservação de factores de produção (e contribuintes) internacionalmente móveis.

Note-se que também a tributação apenas dos rendimentos do trabalho, excluindo os do património, se aproxima de uma base tributária de despesa de consumo. Em vez deduzir ao rendimento, à cabeça, o acréscimo líquido da poupança, isentam-se os rendimentos dessa poupança (ou seja, os rendimentos patrimoniais).⁵⁷

54 O pensamento mercantilista europeu dos séculos XVI e XVII terá sido aquele em que mais explicitamente o crescimento económico era defendido em grande medida pelas suas vantagens no crescimento do poderio militar das nações, numa época em que, pela primeira vez desde o início da Idade Média, a extensão geográfica dos teatros de operações, os meios tecnológicos envolvidos, a profissionalização dos exércitos e a disponibilidade do crédito ligavam os meios financeiros dos estados ao seu poderio militar. Nunca deixou contudo de estar presente até aos nossos dias um discurso em que poderio e estatuto do Estado, mais do que o bem estar das suas populações, é o objectivo do crescimento.

55 Cfr Pedro LEÃO (1996).

56 Para uma comparação entre propostas de reforma fiscal, no sentido de uma opção por uma base tributável de consumo, veja-se AUERBACH (1996 e 2008) . BANKS e Diamond (2010) sustentam recentemente no *Mirrlees Review* as vantagens de manter os rendimentos patrimoniais na base tributável.

57 AUERBACH (1996) designa-as como opções *front-loaded* e *back-loaded* de retirar a poupança da base tributável. A tributação exclusiva do rendimento do trabalho conserva diferenças importantes em relação à tributação pessoal do consumo, nomeadamente no que toca ao património acumulado antes da transição para uma base de consumo. Cfr. também SLEMROD e Bajika (2008:199ss) e MIRLEES *et al.*

A versão alternativa da tributação pessoal do consumo não é geralmente defendida como opção de reforma fiscal e, como comentam P. e R. MUSGRAVE, (1989:225) muitos defensores da tributação da despesa de consumo poderiam mesmo ficar “alarmados” com a ideia de isentar de tributação o rendimento do capital, apesar de no essencial serem posições muito próximas.

O confronto teórico entre o sistema de *comprehensive income tax* e as propostas de reforma assentes na tributação pessoal do consumo teve a consequência lateral de realçar que o moderno imposto de rendimento não pode verdadeiramente ser caracterizado como um imposto de rendimento, mas como um híbrido de imposto de rendimento e de consumo.⁵⁸ A não tributação das mais valias não realizadas e da renda imputada da habitação própria, somadas ao tratamento fiscal privilegiado de um conjunto de formas de poupança, têm conjuntamente como resultado que o actual imposto de rendimento já isenta uma parte muito significativa, ou mesmo a maior parte, da poupança da generalidade das famílias, reduzindo substancialmente os ganhos (incrementos da poupança nacional) de uma transição para o consumo como matéria colectável.⁵⁹

O uso de benefícios fiscais como incentivo ao aforro tem por base a ideia de que o volume da poupança agregada é sensível ao seu nível de remuneração, e que portanto o aumento da sua remuneração efectiva, através da concessão de uma vantagem fiscal que se soma à normal remuneração da poupança, tem como resultado o aumento desta.

Devemos assim assinalar em primeiro lugar que tal ideia não é certa ao nível da teoria nem pacífica ao nível dos estudos empíricos. Quanto à teoria, e tal como em geral nos incentivos relativos a factores de produção, a incerteza deriva do funcionamento em sentido contrário dos efeitos substituição e rendimento. Em termos de efeito substituição, um aumento na margem da remuneração da poupança faz com que uma poupança adicional se torne relativamente mais valiosa do que o consumo que a substitui, levando assim a mais poupança e menos consumo. Em termos de efeito rendimento, contudo, o aumento da remuneração da poupança faz

(2011:297ss).

58 AARON e Gale (1996:3) e McCaffrey (2008:460).

59 Neste sentido, ENGEN e Gale (1996).

com que seja necessário um menor volume de poupança para atingir um mesmo valor de rendimento desta; supondo que os agentes económicos desejam uma determinada remuneração sua poupança, o aumento da taxa de rendibilidade da mesma fará descer a poupança agregada.⁶⁰

Se a questão do efeito da remuneração da poupança sobre o montante desta não é resolvido no plano teórico, também não o é a questão de a criação de benefícios fiscais a determinadas formas de poupança determinar um aumento do nível global da poupança privada.

A criação de um mecanismo que aumenta a remuneração de uma forma de poupança pode de facto tornar o veículo fiscalmente privilegiado mais atractivo do que outras formas de poupança, determinando uma alteração na colocação dessa poupança. A utilização da generalidade destes benefícios fiscais pode assim não representar qualquer aumento da poupança agregada, mas simplesmente o desvio para as aplicações fiscalmente favorecidas de fundos que seriam de qualquer forma poupados.⁶¹

Como o sistema fiscal não pode monitorizar a variação do património do contribuinte, este pode usufruir de um benefício fiscal à poupança mesmo em anos em que não realize qualquer poupança – recebendo um bónus fiscal à riqueza acumulada e suportando em troca custos de transacção (a realização da operação) socialmente inúteis.⁶²

Se não é assim certo que o benefício fiscal se traduza em qualquer aumento do aforro privado, é em contrapartida certo que a despesa fiscal correspondente agrava o deficit orçamental. O benefício fiscal pode assim diminuir a poupança nacional agregada.

A imposição de limites às deduções fiscais da poupança aplicada em instrumentos abrangidos por benefícios fiscais aumenta as dúvidas sobre o efeito

60 Cfr., STIGLITZ, 2000:532ss., entre nós, SANTOS (1996)

61

62 McCaffrey, 2008:483, citando estudos empíricos nesse sentido; o autor acrescenta que esse bónus fiscal, em virtude do efeito rendimento, reduz a necessidade de poupança; e que, em contrapartida, o benefício fiscal em nada ajuda aqueles que por terem um rendimento à justa para o consumo não conseguem realizar qualquer poupança – ao contrário do que aconteceria com uma redução de impostos.

destes em aumento da poupança líquida. Para contribuintes que já tenham em vista, independentemente do incentivo fiscal, uma poupança naquele instrumento no mínimo de montante igual ao limite, a poupança fiscal na margem é zero. Como o efeito substituição (do qual resulta o incentivo à poupança) depende da taxa marginal após-impuestos de remuneração da poupança, o benefício fiscal não tem qualquer efeito de incentivo. O único efeito do benefício fiscal é de desincentivo à poupança por via do efeito rendimento (ao reduzir o montante de poupança necessária para atingir cada valor de remuneração da poupança).

Este efeito não é eliminado pela existência de vários veículos fiscalmente favorecidos para a poupança, apenas se elevando o valor a partir do qual o efeito-rendimento é único efeito presente; com a consequência adicional que o contribuinte que desejasse aplicar o seu aforro apenas em um dos instrumentos de poupança com vantagem fiscal é levado a distribuir esse aforro pelos vários instrumentos fiscalmente favorecidos. Esta distorção da estrutura preferida de aplicação da poupança do contribuinte não tem vantagens discerníveis do ponto de vista do incremento da poupança. ; Independentemente de outras considerações, parece assim que os benefícios fiscais à poupança deveriam estar sujeitos a um limite global e não a limites por instrumento financeiro.⁶³

63 Neste sentido, SANTOS (1996)

Conclusões

*Don't tax you. Don't tax me. Tax that fellow
behind the tree.
Russel Long*

Esta investigação teve como objecto a avaliação dos regimes de desagravamento fiscal que, no imposto de rendimento, ligam uma diminuição do imposto a pagar à realização de determinadas despesas pelo contribuinte, representado um potencial problema de igualdade fiscal. Desagravamentos fiscais em função da despesa que podem ser integrados nos conceitos de benefício fiscal ou de despesa fiscal, dependendo do recorte exacto que se faz destes conceitos.

Optámos por fazer a caracterização do fenómeno a partir do tratamento da história do imposto de rendimento e do pensamento em torno do mesmo, por entendermos que os benefícios fiscais não surgem como produto de uma teorização que os justifique, mas sim de circunstâncias históricas que permitiram o seu surgimento e sobrevivência.

Da investigação histórica feita sobre o imposto sobre o rendimento pessoal ficámos com uma ideia clara sobre a forma como surgiram tais regimes. Os primeiros impostos sobre o rendimento global surgiram como resposta de circunstância a problemas de financiamento, e a sua aplicação precedeu de longe a elaboração teórica sobre os mesmos. O pensamento económico pré-liberal não apontava de todo para um tal tipo de imposto. É nomeadamente de destacar que a aplicação do imposto nos países anglo-saxónicos precede em mais de um século a construção de um conceito económico de rendimento.

Este imposto de rendimento na sua forma inicial não pretendia ser, de todo, um imposto pago pela generalidade dos cidadãos. A conjugação entre um patamar significativo de rendimento isento, por um lado, e sociedades com níveis muito significativos de desigualdade de rendimentos, por outro, fazem com que o imposto

atinja apenas uma pequena proporção da população – não excedendo o primeiro quintil da distribuição de riqueza. Os rendimentos abrangidos são fundamentalmente os patrimoniais, empresariais e aqueles rendimentos do trabalho que correspondem a uma pequena minoria de profissionais mais bem pagos.

Este carácter de imposto minoritário pago pelas elites económicas é um factor fundamental para explicar o surgimento de “benefícios fiscais”, ou seja, da possibilidade de deduzir um conjunto de despesas ao rendimento colectável para efeitos de determinação do imposto a pagar. Quando o imposto pago por uma minoria atinge taxas marginais muito elevadas, desconformes até com o sentimento prevalecente sobre justiça tributária, o alívio da tributação permitido pelas deduções aparece como alívio justo de uma demasiado elevada pressão fiscal. O facto de se tratar de um imposto que não aparecia como universal - como contributo proporcional, ou progressivo, da maioria dos cidadãos, para as despesas comuns – tornava menos prementes e impressivas as considerações de igualdade na distribuição da carga fiscal que poderiam obstar à criação destes regimes especiais.

No século XX as taxas formais de imposto do rendimento subiram significativamente. Entre a II Guerra e os anos 80, as taxas marginais mais elevadas fixaram-se, em quase todos os países, em níveis superiores a 70% e 80%. Estas taxas marginais elevadas serviam o propósito político de construir uma representação do imposto de rendimento como altamente progressivo, mas eram superiores àquelas que a sociedade estava efectivamente preparada para suportar. Os benefícios fiscais permitem reduzir significativamente as taxas efectivas de tributação, sobretudo nos escalões de rendimentos mais elevados quando esses benefícios se traduzem em deduções ao rendimento líquido e favorecem, sem limites ou com limites elevados, despesas que se concentram nesses escalões mais elevados. Essa redução traduz-se assim numa diferença importante entre a progressividade das taxas marginais nominais (e a percepção pública dessa progressividade) e a progressividade das taxas médias efectivas.

Esta diferença, comenta Allen Schick, representa “a discrepância entre o tipo de sistema fiscal que a sociedade acredita que deveria ter e aquele que está

disponível para ter”.¹

Se estes factores ajudam a explicar a facilidade de criação de benefícios fiscais, a natureza do mecanismo faz com que políticas públicas realizadas pela via de excepções no impostos de rendimento tenham mais capacidade de “sobrevivência” que políticas idênticas feitas pelo lado da despesa.

O fenómeno a que se chamou “*growth without advocacy*” faz com que, uma vez criados, os benefícios fiscais tenham um crescimento de importância fácil e rápido. Criados como regras que permitem a redução das taxas médias de imposto de quem pratique certos comportamentos, eles encorajam a adopção desses mesmos comportamentos; a racionalidade dos agentes, procurando a minimização da sua carga fiscal, faz com que a despesa fiscal criada vá crescendo à medida que cada vez mais contribuintes procuram colocar-se na situação privilegiada – podendo mesmo acontecer que um regime excepcional de tributação abranja a vasta maioria dos contribuintes. Esse crescimento acontece sem o obstáculo da votação periódica de dotações orçamentais de despesa e sem o escrutínio a que uma despesa explícita estaria sujeita, e podendo beneficiar de uma aliança política entre aqueles que querem impostos mais baixos e aqueles que pretendem um estado mais interventivo.

Finalmente, uma vez criados, os benefícios fiscais criam rapidamente uma sólida base de apoio político: por um lado, os contribuintes tomaram muitas vezes opções de longo prazo - como a aquisição de activos patrimoniais ou a contracção de empréstimos para financiar despesa – tendo em conta o regime fiscal existente. A revogação dos benefícios fiscais teria para eles um prejuízo visível (mais visível do que a promessa de uma redução das taxas formais de imposto) de diminuição do valor dos seus activos ou de aumento dos custos reais de financiamento dos seus passivos. Além disso, e uma vez que a despesa que dá direito a benefício fiscal é as mais das vezes realizada com uma qualquer forma de apoio profissional – contabilistas, advogados, entidades financeiras, entre outros – os regimes fiscais especiais criam uma rede de interesses dependentes, que se transformam em *lobby* que se opõe a uma revogação.

No momento da sua criação, o imposto português sobre o rendimento pessoal –

1 Schick, 2007:15

o IRS – está na intersecção ente esta história do imposto no direito comparado e a profusão de benefícios fiscais que marcavam a tributação no sistema fiscal até aí existente. A Reforma Fiscal de 1988, ainda que pautada por uma intenção de alargamento da base tributária, cria desde logo duas categorias essenciais de benefícios fiscais à despesa: incentivos fiscais criados sobretudo no domínio da habitação, poupança e fomento do mercado de capitais; e deduções pessoalizantes, cuja qualificação como benefícios fiscais é questionada por alegadamente terem como finalidade uma melhor aferição da capacidade contributiva. Este entendimento, cuja validade para todas as deduções pessoalizantes nos parece questionável, baseia-se na ideia de que algumas despesas não traduzem verdadeira utilização da capacidade contributiva e portanto a sua presença é reveladora de um rendimento “disponível” diminuído.

Ao longo das duas décadas e meia de vigência do IRS, a determinação da taxa efectiva de tributação vai sendo polvilhada com outras possibilidades de dedução em linha com o que era comum nos países ocidentais. A evolução do IRS apresenta também o aspecto familiar de consolidação dos benefícios fiscais existentes e da criação de novos, ao sabor de prioridades políticas díspares e certamente louváveis – fomentar o desenvolvimento do interior, salvar o ambiente e assim o planeta, aumentar a poupança e reforçar o mercado de capitais, difundir competências tecnológicas entre a população. Esta tendência da legislação portuguesa só foi interrompida com a crise financeira, e subsequente recessão, a partir de 2010, em que as necessidades extremas de financiamento levaram a legislador à revogação destes regimes – medida política que, sem ser compensada com uma baixa das taxas formais de imposto, constitui um inequívoco aumento de impostos que, por qualquer razão absurda, é qualificado de “não aumento de impostos”.

Antes da compressão resultante da crise financeira, os benefícios fiscais mais importantes não são os que se designam por benefícios fiscais, mas antes os que geralmente não merecem essa designação. Contudo, ainda que admitamos que as chamadas deduções pessoalizantes não são criadas com uma finalidade extrafiscal dominante, não nos parecem adequadas a uma melhor consideração da capacidade contributiva - com a excepção eventual da dedução de despesas de saúde. E todas têm um efeito regressivo perverso.

A função que desempenham – o alívio fiscal da classe média – poderia ser atingido por outras técnicas que não distorcessem escolhas ou tratassem diferentemente os contribuintes em função do gostos.

Os benefícios fiscais à despesa são geralmente um incentivo fiscal, procuram aumentar o grau de realização dessa mesma despesa ao serviço de uma finalidade extrafiscal. É pelos efeitos positivos desse incremento que os benefícios fiscais devem então ser julgados: o facto de o contribuinte fazer despesa que tem efeitos tidos como positivos não dá ao Estado um fundamento ético para alívio da tributação. A eficiência da despesa pessoal não é, numa sociedade assente na autonomia individual, um imperativo para as pessoas, e não há um fundamento de justiça fiscal para “premiar” a despesa pessoal que se conforma aos objectivos de política do estado.

Não se recusa por princípio que os incentivos fiscais sejam uma forma adequada de realização de políticas públicas. Se o objectivo prosseguido for relevante (e relevante do ponto de vista constitucional, uma vez que se trata de comprimir o princípio da igualdade tributária) a medida deve ser julgada pelo confronto entre os seus efeitos positivos e os seus custos globalmente considerados, que incluem, mas não se esgotam, na perda de receita

A literatura económica diz-nos que, em geral, o fomento de despesa individual por via de incentivos fiscais no imposto de rendimento não prova bem. Grande parte do custo fiscal corresponde a subsídios a todos aqueles agentes económicos que praticariam a despesa “meritória” independentemente do benefício fiscal, enquanto o ganho de eficiência corresponde apenas ao incremento do comportamento, o que faz com que os (eventuais) aumentos de eficiência sejam pagos demasiado caros.

Os benefícios fiscais provocam ainda distorções na afectação de recursos e maior complexidade no sistema fiscal, agravando custos de administração de cumprimento. Esta complexidade torna-os também menos eficazes como incentivo, uma vez que em muitos casos os contribuintes não representam correctamente a vantagem fiscal associada ao seu comportamento, e a resposta comportamental que se pretende – o incremento da despesa favorecida – é atenuado.

A existência destes “buracos” na base tributária torna por sua vez necessário

que, para manter a mesma receita fiscal – ou seja, a mesma taxa média efectiva – a taxa marginal do imposto tenha que ser mais elevada. Este aspecto é um inequívoco defeito do ponto de vista do crescimento económico: se, em termos teóricos, é ambíguo o efeito do imposto sobre os incentivos dos agentes económicos, é todavia claro que essa ambiguidade tem a ver com a taxa média, e que o aumento da taxa marginal tem o inequívoco efeito de diminuir os incentivos ao trabalho, poupança e investimento. A eliminação dos regimes especiais com baixa da taxa marginal – ideia sintetizada na fórmula BBRR (*broaden base, reduce rate*) teria assim um claro efeito positivo no sistema fiscal.

A literatura é também inequívoca na chamada de atenção para a forma como os procedimentos orçamentais tratam mais favoravelmente os benefícios fiscais do que políticas com o mesmo efeito do lado da despesa. As reformas nas leis financeiras que procuram dar mais transparência à despesa fiscal, se foram claramente positivas neste aspecto, são também, não menos claramente, insuficientes – como insuficientes são as proclamações legais sobre o carácter “transitório” e “excepcional” destes regimes.

Alguns benefícios fiscais parecem apesar de tudo passar geralmente este teste com resultados positivos. O incentivo aos donativos de utilidade pública é o caso mais evidente. Os benefícios fiscais à poupança, por seu turno, se é duvidoso que individualmente façam muito mais do que distorcer as escolhas sobre a forma de aplicação do capital, têm no seu conjunto um efeito de redução muito significativa da tributação das poupanças das classes médias, aproximando para muitos contribuintes o nosso imposto de um imposto sobre o rendimento consumido. Qualquer alteração significativa dos benefícios fiscais nesta área deve ter este dado em consideração.

Na tributação do rendimento em Portugal, o impacto distributivo dos benefícios fiscais foi condicionado a partir do final dos anos 90 pela adopção do método de dedução à colecta, o que significa que os benefícios fiscais não têm no nosso sistema não tem a mesma tendência de regressividade que lhes é apontada noutros países. A existência de limites relativamente baixos para todos eles – limites muito mais baixos hoje em dia – limita também o seu impacto.

No actual IRS, os benefícios fiscais parecem ter a função oposta à que serviram

no início do Século XX em muitos países. Com a progressividade dos limites às deduções, são mecanismos de alívio fiscal dos contribuintes de menores rendimentos, em vez de instrumentos de diminuição das taxas marginais mais elevadas. Nesta configuração, não se vê por que razão não devem as deduções pessoalizantes ser substituídas por deduções fixas com esse mesmo objectivo.

Quando aos incentivos fiscais, o grau limitadíssimo em que hoje estão consagrados faz com que verdadeiramente não sejam nem um problema significativo nem verdadeiramente incentivo efectivo a coisa nenhuma. Admitindo-se – e esperando-se – que os actuais níveis de pressão fiscal não durem para sempre, a oportunidade para a sua reintrodução voltará (ainda que a qualificação das actuais medidas fiscais como provisórias seja preocupante pela história que tal palavra tem na tributação portuguesa).

A história de outros países - e a nossa - alerta-nos para a facilidade com que o alívio fiscal pode ser realizado através da criação de benefícios fiscais, sem uma suficiente demonstração das suas vantagens. A nossa análise dos mecanismos que, do nosso direito orçamental, deveriam permitir essa demonstração, revela que eles são bastante insuficientes. O perigo de política fiscal que se vai colocar a prazo é, então, que a desejável descida das taxas formais de imposto (ou elevação dos respectivos escalões) seja substituída por alívios fiscais dirigidos sectorialmente, a coberto das mesmas finalidades certamente meritórias e em o apoio dos interesses especiais para os quais as vantagens que tais regimes proporcionam estão ainda suficientemente frescas.

Não ajuda que a generalidade das medidas restritivas de benefícios fiscais tenham sido tomadas, pela pressão das circunstâncias, em contexto de necessidade financeira e portanto tenham sido medidas tomadas, não em neutralidade financeira, mas significando aumento de impostos. Se grande parte dos benefícios fiscais parece de facto assimilado pelas pessoas como vantagem (e não pelo simétrico de penalização dos que não são incluídos), esse pensamento é reforçado pelo facto de o fim dos benefícios fiscais ser normalmente aumento de impostos.

É neste ponto que se questiona se a admissão do princípio de que os benefícios fiscais são um instrumento como qualquer outro para realização de políticas públicas

é uma boa ideia. O apelo fundamental que está presente na obra de Henry Simons é que a abertura de exceções é o começo de um processo sem fim, alimentado pelo argumento “porque não nós?” Simons não procurou fundar a sua proposta de tributação do rendimento global em igualdade face à capacidade contributiva porque sabia que, enquanto o rendimento é objectivamente quantificável, a capacidade contributiva, se diferente do rendimento, pode ser definida diferentemente e certamente com bons argumentos. Aberta essa porta, as exceções meritórias multiplicar-se-ão. A única maneira de lidar com o problema é fechar a porta e fundar o princípio da igualdade na noção de rendimento.

Finalmente, o contacto que esta investigação nos proporcionou com um pensamento ainda não acomodado aos graus de invasão da privacidade pela administração fiscal a que hoje em dia somos sujeitos, fez-nos tomar consciência do grau assustador em que hoje permitimos e aceitamos a “inquisição” do fisco sobre a nossa vida, superando todos os receios que no pensamento setecentista tornavam para alguns intolerável a ideia de uma tributação directa sobre o rendimento global. Os benefícios fiscais, para funcionarem, criam para o contribuinte o ónus de mais um desnudar da sua vida, fornecendo alegremente ao fisco a prova das suas formas de poupança ou da sua despesa em computadores, energias renováveis ou educação. Foi um prelúdio de um sistema que agora parece estar a construir-se, em que o contribuinte é incentivado a revelar a sua despesa em todos os domínios do consumo, em troca de uma pequena dedução de imposto e, talvez, da esperança de uma máquina de lavar em sorteio televisionado. Pouco faltará para que, em anexo às notificações do fisco, recebamos do estado a censura de um nutricionista sobre a nossa elevada despesa em açúcar ou carnes gordas.

Talvez esta nossa preocupação esteja deslocada, face às perdas de privacidade a que consentimos noutros domínios, ou às invasões a que aparentemente estamos sujeitos por razões mais ou menos atendíveis de segurança interna, nossa ou alheia. Mas não nos parece que esta tendência para premiar o contribuinte por se “despir” perante o fisco, tendência para a qual os benefícios fiscais inevitavelmente contribuem, seja uma característica positiva dos sistemas fiscais modernos.

Bibliografia citada

Aaron , Henry e William Gale

1996, *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Washington D.C.: Brookings Institution Press,

Adam, Ulrich

2006, *The Political Economy of J.H.G. Justi*, Berna: Peter Lang

Adams, Charles

1998, *Those Dirty Rotten Taxes, The Tax Revolts that Built America*, Nova Iorque: The Free Press

1999, *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization 2ª Edição*, Nova Iorque, Madison Books

Agell, Jonas, Peter Englund e Jan Södersten

1999, “Tax Reform of the century – the Swedish experiment” in Joel Slemrod (ed.) *Tax Policy in the Real World*, Cambridge: Cambridge University Press.

Allan, Charles M.

1971, *The Theory of Taxation*. Harmondsworth: Penguin Books

Aldrich, Mark

2103, “Tariffs and Trusts, Profiteers and Middlemen: Popular Explanations for the High Cost of Living, 1897-1920”, *History of Political Economy* 45 (4): 693-746

Almeida, Aníbal

2000, *Teoria Pura da Imposição*, Coimbra: Almedina

Almeida, Fortunato de

1930, *História da Igreja em Portugal*. Usada ”Nova Edição preparada e dirigida por Damião Peres”, Lisboa: Livraria Civilização, 1967-1971

Altshuler, Rosanne e Robert Dietz,

2011, “Reconsidering tax expenditure estimation”, *National Tax Journal*, 64 (2): 459-490

Andrade, Fernando Rocha,

2006, “Reflexões em torno do «imposto mais estúpido do mundo»”, in J.L. Saldanha Sanches e António Martins (org.), *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Coimbra

2012, “A limitação orçamental do défice orçamental e a sua circunstância”, in A.J. Avelãs Nunes, Luís Pedro Cunha e Maria Inês Oliveira Martins (org.), *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Aníbal Almeida (Studia Iuridica n.º*

107), Coimbra: Coimbra Editora

Andreoni, James

1989, "Giving with Impure Altruism: Applications to Charity and Ricardian Equivalence" *Journal of Political Economy* 97(6): 1447–1458.

1990, "Impure altruism and donation to public goods: a theory of warm glow giving" *Economic Journal* 100: 464–477.

Andrews, William D.

1972, "Personal Deductions in an Ideal Income Tax", *Harvard Law Review* 86 (2) 309-385

Araújo, Fernando

2001, *Adam Smith: O conceito mecanicista de liberdade*, Coimbra, Almedina

Ardant, Gabriel

1971, *Histoire de l'impôt*, Paris: Fayard, 2 volumes.

1975, "Financial policy and economic infrastructure of modern states and nations" in Charles Tilly (ed.), *The Formation of National States in Western Europe*, Princeton University Press

Aspromourgos, Tony,

1996, *On the origins of classical economics: distribution and value from William Petty to Adam Smith*, Londres e Nova Iorque: Routledge

2005, "The invention of the concept of social surplus: Petty in the Hartlib Circle", *European Journal of History of Economic Thought* 12 (1): 1-24

2009, *The Science of Wealth - Adam Smith and the framing of political economy*, Londres e Nova Iorque: Routledge

Atkinson, A. B.,

1995, *Public Economics in Action: The Basic Income/Flat Tax Proposal*, Oxford: Clarendon Press

Atkinson, A. B. e J. E. Stiglitz,

1976 "The design of tax structure: direct versus indirect taxation", *Journal of Public Economics* 6: 55-75.

Auerbach, Alan J.,

1996, "Tax Reform, Capital Allocation, Efficiency and Growth" in Henry Aaron e William Gale (eds), *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Washington D.C.: Brookings Institution Press

2008, "Tax Reform in the Twentyfirst Century" in John W. Diamond e George R. Zodrow (eds.), *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices, and Implications*,

Cambridge, Mass. e Londres: The MIT Press

Azevedo, Maria Eduarda

2010, “As reformas fiscais portuguesas do Século XX”, *Ciência e Técnica Fiscal* 425: 7-108

Babbage, Charles

1851, *Thoughts on the Principle of Taxation with Reference to a Property Tax and its Exceptions*, 2ª ed., Londres: John Murray. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. V), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Bakija, Jon and Heim, Bradley T.

2011, “How does Charitable giving respond to incentives and income? New estimates from panel data”, *National Tax Journal* 64, (2): 615-50.

Banks , James e Peter Diamond

2010, "The Base for Direct Taxation" in James Mirrles et al (eds) *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press e Institute for Fiscal Studies

Barbosa, António Pinto

1964, *A Fase Actual das Finanças Portuguesas*, Discurso de Maio de 1964 recolhido em *O Ministro das Finanças em Madrid*, Lisboa: Imprensa Nacional

Barros, Henrique da Gama

1945, *História da administração pública em Portugal nos séculos XII a XV*, 2ª ed., Dir. Torquato de Sousa Soares, Livraria Sá da Costa Editora, 1945-1954

Bartlett, Bruce

2012, *The Benefit and The Burden: Tax Reform-Why We Need It and What It Will Take*, Nova Iorque, Simon & Schuster

Bassett, Arthur Tinley

1916, *Gladstone's speeches, descriptive index and bibliography*, Londres: Methuen & Co.

Basto, José Guilherme Xavier de

1998, “As perspectivas actuais de Revisão da Tributação do Rendimento e da Tributação do Património em Portugal”, *Boletim de Ciências Económicas* 41 125-158

2004, “Tópicos para uma Reforma Fiscal Impossível”, *Notas Económicas* n.º 19 8-17

2007, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora

2009, "A Constituição e o Sistema Fiscal", *Revista de Legislação e Jurisprudência* 138 (3956): 171-284

2011, "Mitos e Paradoxos da Justiça tributária", *Revista de Finanças Públicas e Direito Financeiro* 4 (1): 13-21

Bentham, Jeremy

1793, *A manual of Political Economy* in *The Works of Jeremy Bentham, published under the Superintendence of his Executor, John Bowring*. Edinburgo: William Tait, 1838-1843. 11 vols, Vol. 3. Usada edição electrónica, Indianapolis: Liberty Fund, <http://oll.libertyfund.org/titles/1922>

1794, *Proposal for a mode of Taxation*, in Werner Stark (ed), *Jeremy Bentham's Economic Writings*, Vol. 1, Londres e Nova Iorque: Routledge, 1952 (reimp., 2004)

Béraud, Alain, e Gilbert Faccarello

1992, *Nouvelle Histoire de la pensée économique, Tome 1, Des scolastiques aux classiques*, Paris: Éditions la Découverte

Bettarini, Francesco

2011, "I fiorentini all'estero ed il catasto del 1427: frodi, elusioni, ipercorrettismi", *Annali di Storia di Firenze*, VI, publicação online da Firenze University Press, www.fupress.com/asf.

Bielenstein, Hans

1986, "Wang Mang, The Restoration of the Han Dynasty, and Later Han", in *The Cambridge History of China*, Vol. 1, Cambridge University Press

Birnbaum, Jeffrey H. and Alan S. Murray.

1987, *Showdown at Gucci Gulch: Lawmakers, Lobbyists, and the Unlikely Triumph of Tax Reform*. Nova Iorque: Random House,

Bittker, Boris I.

1968 "Income Tax Reform in Canada: The Report of the Royal Commission on Taxation", *The University of Chicago Law Review* 35: 637:659

Blaug, Mark,

1985, *Economic Theory in Retrospect*, 4ª ed. Usada tradução portuguesa de Miguel Diogo Carvalho e Branco, João Manuel Pintado Silveira Lobo e António Rodrigues Neto, *História do Pensamento Económico*, Lisboa: Publicações Don Quixote, 1989 (2 vols.)

2000, "Henry George: rebel with a cause" *European Journal of History of Economic Thought* 7 (2) 270–288

Bloco de Esquerda

2009, *A Política Socialista para Portugal, Programa para um Governo que responda à urgência da crise social*, Programa Eleitoral para as Eleições Legislativas de 2009, acessado em <http://www.bloco.org/media/programabe.pdf>

Bonney, R.

1995, “Revenues,” in R. Bonney (ed.) *Economic Systems and State Finance*. Oxford: Oxford University Press

Bonney, R., e W. Ormrod

1999, “Crises, revolutions and self-sustained growth – towards a conceptual model of change in fiscal history,” in W. M. Ormrod, M. Bonney e R. Bonney (eds.) *Crises, Revolutions and Self-Sustained Growth: Essays in European Fiscal History, c. 1130–1830*. Stamford: Shaun Tyas, 1999

Borges, José Ferreira

1831, *Princípios de Syntelologia*. Londres: Bingham

Braudel, Fernand

1979, *Civilisation matérielle et capitalisme (Xve-XVIII^e siècle), Tome II, Les Jeux de L'échange*. Usada tradução portuguesa de Telma Costa, *Civilização material, Economia e Capitalismo, Séculos XV-XVIII, Tomo 2, Os jogos da troca*, Lisboa, Teorema

Brewer, Anthony

1997, “An eighteenth century view of economic development: Hume and Steuart”, *European Journal of History of Economic Thought* 4 (1), 1-22

Brownlee, W Elliot

2000, “Historical Perspective on U.S. Tax Policy Toward the Rich” in Joel B. Slemond (ed.) *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich*, Russel Sage Foundation, Nova Iorque e Londres: Harvard University Press

2004, *Federal taxation in America, A short history*, Woodrow Wilson Center Prees, Cambridge: Cambridge University Press

Brun, Patrice

1983, *Eisphora-Syntaxis-Stratitika. Recherches sur les finances militaires d'Athènes au IV^e siècle av. J.-C.*, Besançon: Les Belles Lettres.

Buchanan, David

1817, *Observations on the Subjects Treated of in Dr. Smith's Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Edinburgo: Oliphant, Waugh and Innes. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. III), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Buchanan, James M., e Richard Musgrave,

1999, *Public Finance e Public Choice, Two contrasting visions of the state*, Cambridge Mass. e Londres, MIT Press (reimpressão, 2000)

Buenker, John D.

1981, “The Ratification of the Income Tax Amendment”, *Cato Journal* 1 (1): 183-223

Burg, David F.

2004, *A world history of Tax Rebellions, An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*, Nova Iorque: Routledge

Burman, Leonard E

2003, “Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?”, *National Tax Journal* 56(3) 613-27

2013, “Pathways to Tax Reform Revisited”, *Public Finance Review* 41 (6): 755-790

Burman, Leonard E., Christopher Geissler, and Eric J. Toder

2008, “How Big are Total Individual Income Tax Expenditures and who Benefits from Them?”, *American Economic Review*, 98 (2) 79-83

Burman , Leonard E. e Marvin Phaup

2012, “Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform” in Jeffrey Brown (ed.) *Tax Policy and the Economy*, 26, Chicago: University of Chicago Press

Busch, Hans-Christoph Schmidt am

2009 “Cameralism as ‘political metaphysics’: Human nature, the state, and natural law in the thought of Johann Heinrich Gottlob von Justi”, *European Journal of History of Economic Thought* 16 (3) 409–430

Cadilhe, Miguel

1989, “Em defesa da Reforma Fiscal”, *Fisco* 3

Campos, Diogo Leite de, e Mónica Horta Neves Leite de Campos

2000, *Direito Tributário*, 2ª ed. Coimbra, Almedina

Canotilho, J. J. Gomes e Vital Moreira

2007, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª edição, 2 vols., Coimbra: Coimbra Editora, 2007 (Vol. 1) e 2010 (Vol 2)

Cardoso, José Luís, e António de Vasconcelos Nogueira

2005 “Isaac de Pinto (1717-1787): An Enlightened Economist and Financier” *History of Political Economy* 37(2) 263-292

Carmagnani, Marcello,

2014, *Economia politica e morale pubblica: Pietro Verri e la cultura economica europea*, Bolonha: il Mulino

Carvalho, António Joaquim, e Mário Alberto Alexandre

1984, “Aspectos Gerais do Sistema Fiscal Português” in *Colóquio sobre o Sistema Fiscal, Comemoração do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa: DGCI

Catarino, João Ricardo,

2008, *Redistribuição Tributária – Estado Social e Escolha Individual*, Coimbra, Almedina

2012, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra: Almedina

Centre for Social Justice

2009, *Dynamic Benefits: Towards welfare that works*, Londres: Centre for Social Justice. Documento electrónico, <http://www.centreforsocialjustice.org.uk/>

Chaloupek, Günther

2009, “J.H.G. Justi in Austria: His Writings in the Context of Economic and Industrial Policies of the Habsburg Empire in the 18th Century”, in Jürgen Georg Backhaus (ed), *The Beginnings of Political Economy: Johann Heinrich Gottlob von Justi*, Nova Iorque: Springer

Chetty, Raj

2012. "Bounds on Elasticities With Optimization Frictions: A Synthesis of Micro and Macro Evidence on Labor Supply," *Econometrica* 80 (3): 969-1018

Chetty, Raj, Adam Looney e Kory Kroft

2009, “Salience and Taxation: Theory and Evidence”, *American Economic Review* 99 (4): 1145-1177

Chongdon, W.; J. Kling, e S. Mullainathan,

2009, “Behavioral Economics and Tax Policy”, *National Tax Journal* 62 (3): 375-386

Cipolla, Carlo M

1974, *Before the Industrial Revolution*. Usada tradução portuguesa, *História económica da Europa pré-industrial*, Lisboa: Edições 70

Cnossen, Sijbren

2000, “Taxing Capital Income in the Nordic countries: a model for the European Union?” in Sijbren Cnossen (ed.) *Taxing Capital Income in the European Union*, Oxford e Nova Iorque, Oxford University Press

Cole, Adam J., Geoffrey Gee, e Nicholas Turner

2011, “The distributional and revenue consequences of reforming the mortgage interest deduction” *National Tax Journal* 64 (4): 977-1000

(McLure and Zodrow, 1987mclure and zodrow)

1990, *Taxing Choices: The Politics of Tax Reform*, Washington D. C.: Congressional Quarterly

Conway, Karen Smith, e Jonathan Rork

2012, “The Genesis of income tax breaks”, *National Tax Journal* Vol 65 (4) 1043-1068

Coode, John

1853, “The Income Tax”, *The Edinburgh Review* 97. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. VI), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Cordes, Joseph

2011, “Re-Thinking the Deduction for Charitable Contributions: Evaluating the Effects of Deficit-Reduction Proposals” *National Tax Journal* Vol 64 (4): 1001 - 1024

Cornell, Tim.J.

1989, “Rome and Latium to 390 B.C. 243” in F. W. Walbank *et al.*, *The Cambridge Ancient History*, 2ª ed, Vol. VII, Part 2, Cambridge: Cambridge University Press (5ª reimpressão, 2006)

1995, *The beginnings of Rome: Italy and Rome from the Bronze Age to the Punic Wars c.1000-264 BC*, Londres: Routledge

Corte-Real, Carlos Pamplona

1981, “Imposto Único, Tipo de Imposto a Adoptrar”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs 274/276: 7-55

Courtney, Leonard

1860, *Direct taxation: an Enquiry*, Londres: Bell and Daldy. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. V), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Cunha, Paulo de Pitta e

1977, “A tributação do rendimento na perspectiva de uma reforma fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs 226/228: 7-28

1983, "A remodelação do sistema fiscal português: determinantes, conteúdo, problemas da transição" in *Centro de Estudos Fiscais, Comemoração do XX Aniversário, Estudos*, 1º Volume, Lisboa: Direcção Geral das Contribuições e Impostos

1989a, *A Reforma Fiscal*, Lisboa: Publicações Dom Quixote

1989b, "O novo sistema de tributação do rendimento". Reproduzido em *A Fiscalidade dos Anos 90 (Estudos e Pareceres)*, Coimbra, Almedina, 1996

1994, "O andamento da Reforma Fiscal", *Ciência e Técnica Fiscal* 376: 9-22

2002, "Alterações na tributação do rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamentos?", *Fisco* 13 (103/4): 3-10

Cunningham Andrew

2005, "David Hume's Account of Luxury", *Journal of the History of Economic Thought*, 27 (3): 231-250

Daunton, Martin

1995, *Progress and poverty: an economic and social history of Britain, 1700-1850*, Oxford: Oxford University Press

2001, *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation in Britain, 1799-1914*, Cambridge, Cambridge University Press

2004, "What is income" in John Tiley (ed.), *Studies in the History of Tax Law*, 2 vols., Vol. 1, Oxford: Hart Publishing

2010, "Creating Legitimacy, Administering Taxation in Britain, 1815–1914" in José Luís Cardoso e Pedro Lains (eds), *Paying for the Liberal State, The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*, Cambridge: Cambridge University Press

Delmas, Bernard

2009 "Les Physiocrates, Turgot et le grand secret de la science fiscale» », *Revue d'histoire moderne et contemporaine* 56 (2): 79-103.

Diamond, John W. e George R. Zodrow

2008, "Is It Time for Fundamental Tax Reform" in John W. Diamond e George R. Zodrow (eds.), *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices, and Implications*, Cambridge, Mass. e Londres: The MIT Press

Dincecco, Mark

2011, *Political transformations and public finances: Europe, 1650–1913*, Nova Iorque: Cambridge University Press

Dome, Takuo,

1998, "Adam Smith's theory of tax incidence: an interpretation of his natural-price system" *Cambridge Journal of Economics* 22(1): 79-89

1999, "Bentham and J.S. Mill on Tax Reform", *Utilitas* 11 (3): 320-339

2000, "Ricardo on income tax: a note", *Cambridge Journal of Economics* 24 (2): 237-244

2004, *The Political Economy of Public Finance in Britain 1767–1873*, Londres: Routledge

Dunbar, Charles F.

1894, "The New Income Tax," *The Quarterly Journal of Economics* 9 (1): 26-46

Duverger, Maurice

1976, *Éléments de Fiscalité*, Paris: Presses Universitaires de France

Edgeworth, Francis Ysidro

1897, "The Pure Theory of Taxation", *Economic Journal* Vol. 7. Recohido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. VIII), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Einaudi, Luigi

1929, *Contributo alla ricerca della 'ottima imposta'*. Usada tradução para inglês da introdução, "On the Source of Saving and the Taxation of Normal Income as an Approximation of the Exclusion of Income from the Tax Base" in Luca Einaudi, Riccardo Faucci e Roberto Marchionatti (eds.), *Luigi Einaudi: Selected Economic Essays*, Nova Iorque: Palgrave McMillan, 2006

Ege, Ragip

1999, "The new interpretation of Steuart by Paul Chamley" in Ramón Tortajada (ed.), *The economics of James Steuart*, Londres e Nova Iorque: Routledge

Ely, Richard T.

1888, *Taxation in American States and Cities*, Nova Iorque: T.Y. Crowell

Engen, Eric M., e William Gale,

1996, "The effects of Fundamental Tax Reform on Saving" in Henry Aaron e William Gale (eds), *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Washington D.C.: Brookings Institution Press,

Estados Unidos da América

1977, *Blueprints for Basic Tax Reform*, U. S. Department of Treasury

2005, *Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform

Fack, Gabrielle e Camille Landaise

2010 "Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France", *American Economic Journal: Economic Policy* 2 (2): 117-141.

Faria, Maria Teresa Barbot Veiga de

1989, "Reforma Fiscal: O Estatuto dos Benefícios Fiscais", *Fisco* 1 (10): 3-11

2005, “Breves Notas Sobre Benefícios Fiscais numa Perspectiva Económica” in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa (org.), Coimbra: Almedina

Farr, William

1853, “The Income and Property Tax”, *Journal of the Royal Statistical Society* 16 1-44. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. V), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Faustino, Manuel

2001, “IRS – Uma Década de Vigência” in *10 Anos de Imposto Sobre o Rendimento*, org. JTCE – Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, Lisboa: Publistudos

2005, "Tendências Recentes da Evolução do Imposto sobre o Rendimento Pessoal", *Ciência e Técnica Fiscal* 416: 55-104

2012, “A Tributação Do Rendimento Das Pessoas Singulares”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade*, Coimbra: Almedina

Fehr, Hans, Christian Habermann e Fabian Kindermann,

2008, “Tax Favoured Retirement Accounts: Are they Efficient in Increasing Savings and Growth?”, *FinanzArchiv* 64 (2): 171-198

Feldstein , Martin, Daniel Feenberg, e Maya MacGuineas

2011, Capping Individual Tax Expenditure Benefits, *NBER Working Paper* No. 16921

Ferreira, Eduardo Paz

2001, "Em torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas", in *Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Lisboa: AAFDL

Ferreira, Rogério Fernandes

2007, *A Tributação dos Rendimentos, Retrospectiva, Actualidade, Tendências*, Coimbra: Almedina

Fetter, Frank W.

1969, “The Rise and Decline of Ricardian Economics”, *History of Political Economy* 1(1):67-84

Fichera, Franco

1992, *Le Agevolazioni Fiscali*, Pádua, CEDAM

Forbonnais, François Véron Duverger de

1753, *Considérations sur les finances d'Espagne.*, 2ª ed., Dresda e Paris: Frères Estienne, 1755

Forsythe, Gary

2005, *A critical history of early Rome: from prehistory to the first Punic War*, Berkeley e Los Angeles, University of California Press

Franco, António Luciano de Sousa

1983, “Sobre a Constituição Financeira de 1976-82”, in *Centro de Estudos Fiscais, Comemoração do XX Aniversário, Estudos*, 1º Volume, Lisboa: Direcção Geral das Contribuições e Impostos

1998, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª edição (6ª reimpressão), 2 vols. Coimbra: Almedina

Francotte, Henri,

1909, *Les finances des cités grecques*, Paris, H. Champion

Gale, William, e Samuel Brown

2013 “Tax Reform for Growth, Equity, and Revenue” *Public Finance Review* 41 (6): 721-754

Gaunt, Richard A.

2010, *Sir Robert Peel, The Life and Legacy*, Londres e Nova Iorque: I.B.Tauris

George, Henry.

1879, *Progress and Poverty*. Usada versão electrónica da edição Doubleday, Page & Co., 1920, Library of Economics and Liberty, <http://www.econlib.org/library/YPDBooks/George/grgPP.html>

Gilbert, Charles,

1970, *American Financing of World War I*, Westport: Greenwood Publishing

Gomes, Nuno de Sá

1990, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 359: 13-153; n.º 360, 13-114; n.º 362: 217-354

1996, “Subsídios para a revisão da Constituição Fiscal Portuguesa”, *Ciência e Técnica Fiscal* 381:7-34

2003, *Manual de Direito Fiscal*, 12ª edição, Volume 1, Lisboa: Rei dos Livros (6ª reimpressão)

Graetz, Michael

1997 *The Decline (and Fall?) of the Income Tax*, Nova Iorque e Londres: W. W. Norton

Graslin, J.-J.-L.

1767, *Essai analytique sur la richesse et sur l'impôt*. Paris: Librairie Paul Geuthner, 1911

Gravelle, Jane e Donald Marples,

2010, *Charitable Contributions: The Itemized Deduction Cap and Other FY2011 Budget Options* Congressional Research Service Report, www.crs.gov

Groenewegen, Peter

1977, *The economics of A.J.R Turgot*, (ed. e intro.), Haia: Martinus Nijhoff

2002, *Eighteenth-century Economics - Turgot, Beccaria and Smith and their contemporaries*, Londres e Nova Iorque: Routledge

2003, *Classics and Moderns in Economics – Essays on nineteenth and twentieth-century economic thought*, 2 vols., Londres e Nova Iorque: Routledge

Groenewegen, Peter, e Tony Aspromourgous

2002, "The notion of the subsistence wage in pre-Smithian classical political economy, Some reflections inspired by the surplus approach", in Peter Groenewegen, *Eighteenth-century Economics - Turgot, Beccaria and Smith and their contemporaries*, Londres e Nova Iorque: Routledge

Guimarães, Vasco Branco

2005, A Reforma Riscal de 1989 (uma visão por dentro" in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa (org.), Coimbra: Almedina

Hancock, Diana,

1986, "A model of the financial firm with imperfect asset and deposit elasticities", *Journal of Banking & Finance* 10 (1): 37–54

Haig, Robert Murray

1921, "The Concept of Income—Economic and Legal Aspects" in Robert Murray Haig (ed.), *The federal income tax*, Nova Iorque: Columbia University Press

Hall, Robert E., e Alvin Rabushka

1985, *The Flat Tax* (2ª ed., 1995) Stanford, Hoover Institution Press)

Hansen, Reginald

1997, "The Pure Historical Theory of Taxation", in Jürgen G. Backhaus (ed.), *Essays on Social Security and Taxation, Gustav von Schmoller and Adolph*

Wagner Reconsidered, Marburg: Metropolis

Harris, Peter

2006, *Income Tax in Common Law Jurisdictions, From the Origins to 1820*, Cambridge University Press

Hassett, Kevin A. e Aparna Mathur,

2009, “Taxes Around the World: A Brief History of World Tax Policy, 1981-2007”. *American Enterprise Institute Working Paper* n°. 160, disponível na SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2212987>

Hayek, F. A.

1960, *The Constitution of Liberty*, Londres e Nova Iorque: Routledge (reimpressão, 1999)

Heathfield, Richard

1833, *Observations occasioned by the Motion in the House of Commons, by G.R. Robinson, Esquire, for a Select Committee “To consider and revise our existing taxation, with a view to the repeal of those burthens which press most heavily on productive industry, and a substitution of an equitable property tax in lieu thereof”*, Londres, Longman. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. IV), Londres, Pickering and Chatto, 1999

Hebert, Robert F.

1987, “In Search of Economic Order: French Predecessors of Adam Smith” in S. Todd Lowry (ed.), *Pre-classical economic thought*, Boston: Kluwer Academic Publishers, 185-210

Hespanha, António Manuel

1994 *As Vésperas do Leviathan – Instituições e poder político em Portugal – séc. XVII*, Coimbra, Almedina

Higgins-Evenson, Rudy

2003, *The price of progress : public services, taxation, and the American corporate state, 1877 to 1929*, Baltimore: The Johns Hopkins University Press

Hilditch, Richard

1842, *Aristocratic Taxation: its Present State, Origin and Progress with Proposals for Reform*, Londres, Ridgway and Sons. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. IV), Londres, Pickering and Chatto, 1999

Hirschman, Albert O.

1977, *The Passions and the Interests – Political Arguments for Capitalism before its triumph*. Usada tradução portuguesa, *As paixões e os interesses, Argumentos políticos para o Capitalismo antes do seu Triunfo*, Lisboa,

Editorial Bizâncio, 1997

Hobbes, Thomas,

1651, *Leviathan*. Usada edição de Peter Tuck (ed.), Cambridge Texts in the History of Political Thought, Student Edition, Cambridge: Cambridge University Press

Hollander, Samuel,

1979, *The economics of David Ricardo*, Toronto: University of Toronto Press

1995, *Ricardo – The New View: Collected essays I*, Londres e Nova Iorque, Routledge

1998, *The literature of political economy: Collected Essays II*, 2ª ed., Londres e Nova Iorque, Routledge

Hollenbeck, Scott e Maureen Keenan Kahr

2008, *Ninety Years of Individual Income and tax Statistics, 1916-2005*, Internal Revenue Service Statistics of Income Program, documento electrónico obtido em <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/16-05intax.pdf>

Howard, Christopher

1997, *The Hidden Welfare State*, Princeton, Princeton University Press

Hubbard, John G.

1885, *Gladstone on the income tax*, Londres: E. Stanford

Hubbersty, J. L.

1820, *Brief Observations on the Necessity of a Renewal of the Property tax under Certain Modifications*, Londres, F.C. e J. Rivington. Reproduzido em , D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. IV), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Hughes, Jane Frecknall

2007 “The Concept of Taxation and the Age of Enlightenment”, in John Tiley (ed.) *Studies in the History of Tax Law*, 2 vols., Vol. 2, Oxford: Hart Publishing

Hughes, Jane Frecknall, e Lynne Oats

2004, “John Lackland: A Fiscal Re-evaluation”, in John Tiley (ed.) *Studies in the History of Tax Law*, 2 vols, Vol. 1, Hart Publishing

Hughes, Martin

1990, “Locke on Taxation and Suffrage”, *History of Political Thought* 11 (3) 423-442

Hume, David,

1777, *Essays Moral, Political, Literary*, Eugene Miller (ed), Indianapolis: Liberty Fund 1987. Usada versão electrónica da Online Library of Liberty, <http://oll.libertyfund.org/title/704>.

1932, *The Letters of David Hume*, J.Y.T Grieg (ed), 2 vols, Oxford: Clarendon Press

Hutchison , Terence W.

1978, "James Mill and Ricardian Economics". Recolhido em *Uses and Abuses of Economics: Contentious Essays on History and Method*, Londres e Nova Iorque: Routledge 1994

Hyman, David N.

2005, *Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy*, Mason: South Western

Institute for Fiscal Studies

1978, *The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Comitee chaired by Professor J. E. Meade*, Londres: Geoge Allen & Unwin

Irwin, Douglas A.

2007, "Tariff Incidence in America's Gilded Age", *Journal of Economic History* 67 (3): 582–607

Jenkinson, Charles

1799, *Review of the Arguments Advanced in the House of Commons in support of The Bill for granting an Aid and Contribution for the Prosecution of War, by imposing certain Duties Upon Income*, Londres, J. Wright. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.), *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. II), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Jones, Edward

1833 *Reflections on a Graduated Property and Income Tax*, Londres, Thomas Hurst. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. IV), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Johnson, Marianne

2104. "Progressivism and Academic Public Finance, 1880 to 1930", *History of Political Economy* 46 (1):1-32;

Justi, Johann Heinrich Gottlob von

1766 *System des Finanzwesens*. Usada tradução inglesa do livro IV, "Of the several wayes of Taxe..." in Arthur Eli Monroe (ed.), *Early Economic Thought: Selections from Economic Literature Prior to Adam Smith*, Cambridge, Harvard University Press, 1924

Kaldor, Nicholas

1955, *An Expenditure Tax*, Londres: Allen & Unwin

Kindleberger, Charles P.

1984, *A Financial History of Western Europe*, Londres: George Allen & Unwin

King, Ronald Frederick

1983, “From Redistributive to Hegemonic Logic: The Transformation of American Tax Politics, 1894-1963”, *Politics & Society* 12: 1-52. Reproduzido em Paul Peretz (ed.), *The Politics of American Economic Policy Making*, 2ª Ed., Nova Iorque: M E Sharpe, 1996

Kirchler, Erich

2007, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge; Cambridge University Press. Usada edição electrónica, 2009.

Kiser, Edgar e Joshua Kane

2001, “Revolution and State Structure: The Bureaucratization of Tax Administration in Early Modern England and France”, *American Journal of Sociology* 107 (1): 183–223.

Kopczuk, W.

2005, ‘Tax Bases, Tax Rates and the Elasticity of Reported Income’, *Journal of Public Economics*, 89, 2093–2119.

Kraan, Dirk-Jan

2004, “Off-budget and Tax Expenditures,” *OECD Journal on Budgeting*, 4 (1): 121-42.

Krugman, Paul

1994, *Peddling Prosperity: Economic Sense and Nonsense in an Age of Diminished Expectations*. Nova Iorque e Londres: W. W. Norton & Company.

Kuznets, Simon

1955, “Economic Growth and Income Inequality,” *American Economic Review* 65: 1–28

Ladurie, Emmanuel Le Roy e Joseph Goy

1982, *Tithe and agrarian history from the fourteenth to the nineteenth centuries: An essay in comparative history*, Cambridge: Cambridge University Press

Laffer, Arthur B.

2004, “The Laffer Curve: Past, Present, and Future”, *The Heritage Foundation Executive Summary Backgrounder* n.º 1765, documento electrónico, www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm

LaLumia, Sara

2012, “Tax preferences for higher education and adult college enrollment”, *National Tax Journal* 65 (1): 59-90;

Landais, Camille, Thomas Piketty e Emmanuel Saez

2011, *Pour une révolution fiscale - Un impôt sur le revenu pour le XXIe siècle*, Éditions du Seuil e La République des Idées

Larrère, Catherine

2001, “Les typologies des gouvernements chez Montesquieu”, *Revue Montesquieu* 5: 151-172

Leão, Pedro Alexandre Reis Carvalho

1996, “O efeito da fiscalidade na formação e aplicação da poupança”, *Ciência e Técnica Fiscal* 381: 109-137

Leitão, Luís de Menezes

1997, “Evolução e situação da reforma fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal* 387: 7-48

Lenjosek, Gordon

2004, “A framework for evaluating tax expenditures and some methodological issues” in Hana Polackova Brixí, Christian Valenduc, Zhicheng Li Swift (eds.) *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*, Washington D.C.: The World Bank

Lindert, P. H.

2000, “Three Centuries of Inequality in Britain and America”, in A.B. Atkinson e F. Bourguignon (ed.), *Handbook of Income Distribution*, Amsterdão: Elsevier

Lobo, Carlos, 2011, “Política Fiscal em Tempo de Recessão”, in Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira (coord.), *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, Porto: Vida Económica

Locke, John,

1691, “Some Considerations of the Consequences of the Lowering of Interest and the Raising the Value of Money”, in *The Works of John Locke in Nine Volumes*, 12ª ed. Londres: Rivington, 1824, Vol. IV, *Economic Writings and Two Treatises of Government*. Usada edição electrónica, Online Library of Liberty, <http://oll.libertyfund.org/title/763>

1698, *Two treatises of Government*, ed. Peter Laslett (Cambridge Texts in the History of Political Thought), Cambridge: Cambridge University Press, 1988

Lopes, Cidália Maria da Mota

2008, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal*, Coimbra: Almedina

Lousa, Maria dos Prazeres Rita e José Carlos Gomes Santos

1987, "Determinação do custo dos benefícios fiscais no âmbito da Contribuição Industrial (Ano de 1984)" *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs 337-339: 51-132

Lyon, Andrew B.,

1997, *Cracking the Code: Making Sense of the Corporate Alternative Minimum Tax*, Washington D.C.: Brookings Institution Press

Lyttkens, Carl Hampus

2013, *Economic Analysis of Institutional Change in Ancient Greece - Politics, taxation and rational behaviour*, Londres e Nova Iorque: Routledge

Machado, Jónatas E. M., e Paulo Nogueira da Costa

2012, *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, Coimbra: Coimbra Editora

Magalhães, Joaquim Romero

2004, "Dinheiro para a Guerra: As décimas da restauração", *Hispania. Revista Española de Historia* 64 (1): 157-182

Malthus, Thomas Robert

1826, *An Essay on the Principle of Population, or a View of its Past and Present Effects on Human Happiness; with an Inquiry into our Prospects respecting the Future Removal or Mitigation of the Evils which it Occasions*. 6ª ed., 2 vols., Londres: John Murray. Usada edição electrónica, Online Library of Liberty, <http://oll.libertyfund.org/titles/1944>

Marchi, Neil de

1988, "John Stuart Mill Interpretation since Schumpeter" in William O. Thweatt (ed.), *Classical Political Economy, A Survey of Recent Literature*, Boston: Kluwer Academic Publishers (reimpressão, Springer, 1995)

Marshall, Alfred

1926, *Official Papers by Alfred Marshall*, ed. J. M. Keynes, Londres: Macmillan

Marshall, M. G.

2000, "Luxury, Economic Development, and Work Motivation: David Hume, Adam Smith, and J. R. McCulloch" *History of Political Economy* 32 (3): 631-648

Martinez, Soares

1983, "Pressupostos Político-Económicos de uma Reforma Fiscal", *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs 289-91 . 8-22

Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira

2004, *A Despesa Fiscal e o Orçamento de Estado no Ordenamento Jurídico Português, Coimbra: Almedina*

2006, *Os Benefícios Fiscais, Sistema e Regime*, (Cadernos IDEFF n.º 6) Coimbra: Almedina

Martins, António,

2005, "A Complexidade do Sistema Tributário: Uma inevitabilidade Económica?", *Fisco* 16 (119/121): 27-36

Martins, J. P. de Oliveira

1885, *História da República Romana*. Usada 7ª ed., 1987, Lisboa, Guimarães Editores, 2 volumes

Marx, Karl

1863, *Theorien über den Mehrwert*. Usada versão electrónica da tradução para inglês, *Theories of Surplus Value*, Moscovo: Progress Publishers, 1968. <http://www.marxists.org>

1890, *Das Kapital, Kritik der politischen Ökonomie*, 4ª edição org. por F. Engels. Usada tradução portuguesa, de José Barata Moura *et. al.*, *O Capital*, 6 vols., Lisboa: Edições Avante, 1990-2012

Mathias, P. e P.K. O'Brien

1976 'Taxation in Britain and France, 1715-1810: A Comparison of the Social and Economic Incidence of Taxes Collected for the Central Governments', *Journal of European Economic History* 5 (3): 601-650

McCaffery, Edward J.

2002, *Fair Not Flat: How to Make the Tax System Better and Simpler*, Chicago e Londres, University Of Chicago Press

2008, in John W. Diamond e George R. Zodrow (eds.), *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices, and Implications*, Cambridge, Mass. e Londres: The MIT Press

McCormick, Ted

2009, *William Petty and the ambitions of political arithmetic*, Oxford e Nova Iorque: Oxford University Press

McLeod, John McPherson

1849, *Remarks on some popular objections to the present income tax*, Londres: John Murray. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. V), Londres: Pickering and Chatto, 1999

McLure Jr., Charles E.

1968, "Merit Wants: a Normatively Empty Box", *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, New Series, 27 (3): 474-483

McLure, Charles E., e George R. Zodrow

1987. "Treasury I and the Tax Reform Act of 1986: The Economics and Politics of Tax Reform." *Journal of Economic Perspectives*, 1(1): 37-58.

Medema, Steven G.

2009, *The Hesitant Hand: Taming self-interest in the history of economic ideas*, Princeton e Oxford: Princeton University Press

Meghir, C., and Phillips, D.

2010, 'Labour Supply and Taxes', in J. Mirrlees *et al.* (eds), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford: Oxford University Press.

Mehrotra, Ajay K.

2013, *Making the Modern American Fiscal State - Law, Politics, and the Rise of Progressive Taxation, 1877–1929*, Nova Iorque: Cambridge University Press

Mellon, Andrew

1924, *Taxation, The People's Business*, Nova Iorque: The McMillan Company

Mill, John Stuart,

1833a, 'Necessity of revising the present system of taxation', in J. M Robson (ed.) *Collected Works of John Stuart Mill*, 33 vols, Toronto: University of Toronto Press e Londres: Routledge e Kegan Paul, 1963-1991. Vol. XXIII, 1986.

1833b, "Errors and truths on a property tax" in J. M Robson (ed.) *Collected Works of John Stuart Mill*, 33 vols, Toronto: University of Toronto Press e Londres: Routledge e Kegan Paul, 1963-1991. Vol. XXIII, 1986

1848, *The Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy*, in J. M Robson (ed.) *Collected Works of John Stuart Mill*, 33 vols, Toronto: University of Toronto Press e Londres: Routledge e Kegan Paul, 1963-1991. Vols. II e III, 1965.

1861, "The income and property tax", in J. M Robson (ed.) *Collected Works of John Stuart Mill*, 33 vols, Toronto: University of Toronto Press e Londres: Routledge e Kegan Paul, 1963-1991. Volume V, 1967

1873, "Property and taxation" in J. M Robson (ed.) *Collected Works of John Stuart Mill*, 33 vols, Toronto: University of Toronto Press e Londres: Routledge e Kegan Paul, 1963-1991. Vol. V, 1967

Minarik, Josphe J.

1989, "How tax reform came about", in David C. Colander, Alfred William

Coats (eds.) *The Spread of Economic Ideas*, Cambridge: Cambridge University Press

Ministério das Finanças

1989, “Benefícios Fiscais – Levantamento da legislação avulsa de carácter geral e bem assim da relativa a benefícios fiscais de natureza individual”, *Ciência e Técnica Fiscal* 355: 117-161

1996, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal* (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 191), Lisboa: Ministério das Finanças, 2002

1998a, *Relatório da Comissão de Revisão do IRS*, Lisboa: Ministério das Finanças, Direcção Geral dos Impostos

1998b, *Reavaliação dos Benefícios Fiscais, Relatório do Grupo de Trabalho constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII do Ministro das Finanças* (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 180), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais

1998c, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Coimbra: Almedina

1999, *A fiscalidade do Sector Financeiro Português em Contexto de Internacionalização*, Relatório da Comissão de Estudo da Tributação das Instituições e Produtos Financeiros, Lisboa: Ministério das Finanças

2005, *Reavaliação dos Benefícios Fiscais, Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças* (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais

2014, *Anteprojecto da Reforma do IRS, Uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social*, Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Julho de 2014, documento electrónico acedido em <http://www.portugal.gov.pt/> a 20/07/2014

Mirrlees, James

1971, “An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation”, *Review of Economic Studies* 38 (2): 175-208

Mirrlees, James, T. Besley, R. Blundell, R Chote, S. Bond, P. Johnson, G Myles, J. Poterba e M. Gammie

2010, *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press e Institute for Fiscal Studies

2011, *Tax By Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press e Institute for Fiscal Studies

Molho, Anthony

1971 *Florentine Public Finances in the Early Renaissance, 1400-1433*,

Harvard Historical Monographs LXV, Cambridge, Mass.: Harvard University Press

1995, “The State and Public Finance: A Hypothesis Based on the History of Late Medieval Florence” in Julius Kirshner (ed.) *The origins of the State In Italy, 1300-1600, Studies in European History from the Journal of Modern History*, Chicago e Londres: The University of Chicago Press 97-135

Monteiro, Armindo

1926, *Direito Fiscal, Apontamentos coligidos segundo as prelecções do Ex.^{m.o} Sr. Dr Armindo Monteiro ao 3.^a ano Jurídico de 1925-1926*, redacção de Abel Higgs e Fernando dos Santos Pinto, Lisboa: Livraria Moraes

Montesquieu, 1748

De l'Esprit des Lois, Laurent Versini (ed.), Paris: Gallimard, 1996. Usada edição electrónica, Classiques de Sciences Sociales, Université do Quebec à Chicoutimi,
<http://classiques.uqac.ca/classiques/montesquieu/montesquieu.html>

Morais, Rui Duarte

2005, “Do Código da Contribuição Predial ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis”, in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa (org.), Coimbra: Almedina

2014, *Sobre o IRS*, 3.^a Edição, Coimbra: Almedina

Morrison, Christian

2000 “Historical Perspectives on Income Distribution: The Case of Europe” in A.B. Atkinson e F. Bourguignon (ed.), *Handbook of Income Distribution*, Amsterdão: Elsevier

Moura, Joaquim Pina e Ricardo Sá Fernandes

2000, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Oeiras: Celta

Mun, Thomas

1664, *England's treasure by forraign trade*. Usada versão digital da edição MacMillan, Nova Iorque, 1895, em openlibrary.org

Munro, John H.

2003, “The medieval origins of the 'Financial Revolution': usury, rentes, and negotiability”, *The International History Review* 3, 25 . 505-562.

Murphy, Liam, e Thomas Nagel,

2002, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, Oxford e Nova Iorque: Oxford University Press

Musgrave, Peter

1999, *The early modern european economy*, Londres:MacMillan

Musgrave, Richard,

1959, *The Theory of Public Finance, A Study in Public Economy*, Nova Iorque: McGraw-Hill

1967, "In Defense of an Income Concept", *Harvard Law Review* 81 (1): 44-62

1969, *Fiscal Systems*, New Haven e Londres, Yale University Press

1998, "Merit Goods" in J. Eatwell, M. Milgate e P. Newman, *The New Palgrave Dictionary of Economics*, 4 vols, Vol. 3, Nova Iorque: Palgrave

Musgrave, Peggy e Richard Musgrave

1989, *Public Finance in Theory and Practice*, 5ª ed., Nova Iorque:McGraw Hill

Nabais, José Casalta

1998, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra: Almedina (reimpressão, 2009)

2001, "A Constituição Fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios". Recolhido em José Casalta Nabais, *Estudos de Direito Fiscal; Por um Estado Fiscal Suportável*, Coimbra: Almedina, 2005

2002, "Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal", *Fiscalidade* 10: 5-24

2012, *Direito Fiscal*, 7ª ed., Coimbra:Almedina

2013, "Ainda fará sentido o art. 104º da Constituição", *Cadernos de Justiça Tributária* 1: 23-34

Nemours, Pierre Samuel du Pont de

1768, *De l'origine et des progrès d'une science nouvelle*. Usada versão digital da edição Librairie Paul Geuthner, Paris, 1910, Internet Archive, <http://archive.org>

Northcote , Stafford H

1862, *Twenty Years of Financial Policy*, Londres, Saunders, Otley & Co.

Nunes, A. J. Avelãs

1994, *Economia Política, Introdução à História da Ciência Económica e do Pensamento Económico*, Coimbra: SASUC – Serviço de Textos

2013, *Noção e Objecto da Economia Política*, 3ª ed., Coimbra: Almedia

Ober, Josiah

1989, *Mass and Elite in Democratic Athens: Rhetoric, Ideology, and the Power*

of the People, Princeton: Princeton University Press,

O'Brien, D.P.,

1970, *J.R. McCulloch: A Study in Classical Economics*, Londres e Nova Iorque, Routledge (reimpressão, 2003)

1999 *The History of Taxation*, 8 vols., Londres, Pickering and Chatto.

2004, *The Classical Economists Revisited*, Princeton e Oxford: Princeton University Press

O'Brien, Patrick K

2009 "The Triumph and Denouement of the British Fiscal State: Taxation for the Wars against Revolutionary and Napoleonic France, 1793–1815", in Christopher Storrs (ed.) *The Fiscal-Military State in Eighteenth-Century Europe, Essays in honour of P.G .M. Dickson*, Farham: Ashgate

Oikonomides, Nicolas

1996, *Fiscalité et Exemption Fiscale à Byzance (IXe-XIe s.)*, Atenas: Fondation Nationale de la Recherche Scientifique

OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico)

2006, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, OECD Tax Policy Studies n.º 13, Paris, OECD Publishing

2010, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris, OECD Publishing

2010b, *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies n.º. 19, Paris:OECD Publishing.

Parieu, F. Esquirou de

1856, *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, Paris, Guillaumin et Cie Editeurs,

Parnell, Henry Brooke

1832, *On Financial Reform*, 4ª ed., Londres: John Murray

Peacock, Alan T. e Jack Wiseman

1961, *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, Princeton: Princeton University Press

Pearce, John,

2007, "The Rise and Development of the Concept of 'Total Income' in United Kingdom Income Tax Law: 1842–1952", in John Tiley (ed.), *Studies in the History of Tax Law*, 2 vols., Vol. 2, Oxford: Hart Publishing

Pechman, Joseph

1957, "Erosion of the Individual Income Tax", *National Tax Journal* 10 (1): 1-25

1987, "Tax Reform, Theory and Practice", *Journal of Economic Perspectives* 1 (1) :11-28

Penner, Rudolph

2000, *Tax Benefits for the Elderly*, Occasional Paper n.º 5, The Retirement Project, Washington DC: Urban Institute, <http://www.urban.org/publications/309529.html>

Pereira, Liliana

2011, "Os Benefícios Fiscais e o Regime Comunitário dos Auxílios do Estado", in Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira (coord.), *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, Porto: Vida Económica

Pereira, Manuel Henriques Freitas

1980, "Os incentivos Fiscais e o Financiamento do Investimento Privado", *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs 262/264: 236-256

2010, *Fiscalidade*, 3ª edição, Coimbra, Almedina

Pereira, Paula Rosado

2004, *Estudos sobre o IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias* (Cadernos IDEFF n.º 2), Coimbra: Almedina (reimpressão, 2007)

Pereira, P. Trigo, A. Afonso, M. Arcanjo e J. C. Gomes Santos

2009, *Economia e Finanças Públicas*, 3ª ed., Lisboa: Escolar Editora

Peter, K.S., S. Buttrick, e D. Duncan

2010, "Global Reform of Personal Income Taxation, 1981-2005, Evidence from 189 Countries", *National Tax Journal* 63 (3): 447-478

Petisca, Joaquim Águeda

2005, "Comunicação", in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa (org.), Coimbra: Almedina

Petty, William,

1662, *A treatise of Taxes and Contributions*, Londres: N. Brooke; Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. IV), Londres: Pickering and Chatto, 1999

1690, *Political Arithmetick*, Londres: Robert Clavel. Usada edição electrónica, McMaster University Archive for the History of Economic Thought, <http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/econ/ugcm/3113/>

Peukert, Helge

2009, “Justi’s Concept of Moral Economics and the Good Society”, in Jürgen Georg Backhaus (ed), *The Beginnings of Political Economy: Johann Heinrich Gottlob von Justi*, Springer, 2009

Piketty, Thomas

2013, *Le capital au XXI siècle*, Éditions du Seuil. Usada tradução portuguesa de Sarah Adamopoulos, *O Capital no Século XXI*, Lisboa: Círculo de Leitores

Pinto, José Alberto Pinheiro,

s/d Fiscalidade, 3.^a Edição, Porto:Areal Editores

Pires, Manuel

1977, “Disposições da Constituição de 1976 em Matéria Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs 223/5: 7-54

Pitt, William, 1817, *The Speeches of the Right Honorable William Pitt in the House of Commons*, 3^a ed., 3 Volumes, Vol. II, Londres: Longman

Porta, Pier Luigi, 2011, “Lombard Enlightenment and Classical Political Economy”, *The European Journal of the History of Economic Thought*, 18 (4) 521-550

Porta, Pier Luigi e Roberto Scazzieri

2002, “Pietro Verri's Political Economy: Commercial Society, Civil Society, and the Science of the Legislator” *History of Political Economy* 34 (1)

Porto, Manuel Carlos Lopes

2005, “A tributação Local na Reforma Fiscal de 1988/89, Uma Avaliação 15 Anos Depois” in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa (org.), Coimbra: Almedina

Poterba, James e Todd Sinai,

2011, “Revenue Costs And Incentive Effects Of The Mortgage Interest Deduction For Owner-Occupied Housing”, *National Tax Journal* 64 (2): 531-564

2011b, "Economic Analysis of tax Expenditures", *National Tax Journal* 64 (2):451-458

Pullen, John

2004, “Henry George on Property Rights in Land and Land Value - Equal and Private, or Common and Public?” in Tony Aspromourgos and John Lodewijks (eds) *History and Political Economy, Essays in Honour of P. D. Groenewegen*, Londres e Nova Iorque, Routledge

Quesnay, François

1759, *Tableau Économique*, 3ª edição. Usada tradução portuguesa de Teodora Cardoso, *Quadro Económico*, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1985

1767, "Maximes générales du gouvernement économique d'un royaume agricole, in Auguste Oncken (ed), *Ouvres économiques e Philosophiques de F. Quesnay*, Frankfurt: Joseph Baer & Cie e Paris: Jules Peelman & Cie., 1888

Quesnay, François, e Victor Mirabeau,

1763, *Philosophie rurale*, Usada tradução portuguesa, de Teodora Cardoso, do cap. VII in François Quesnay, *Quadro Económico*, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1985

Radbruch, Gustav,

1932, *Rechtstphilosophie*. Usada tradução portuguesa de L. Cabral de Moncada, *Filosofia do Direito*, 6ª ed., Coimbra, Arménio Amado, 1997

Randolph, William C.

1999, "Charitable deductions" in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel e Jane G. Gravelle (eds.), *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, Urban Institute Press

Ratner , Sidney

1942, *Taxation and Democracy in America*, Nova Iorque: John Wiley & Sons. Reimpressão, Science Editions, 1967

Rawls, John

1971. *A Theory of Justice*. Usada tradução portuguesa de Carlos Pinto Correia, *Uma Teoria da Justiça*, Lisboa: Editorial Presença, 1993.

2001, *Justice as Fairness: A restatement*. Cambridge e Londres: The Belknap Press of the Harvard University Press

Reinert, Erik S.

2009, "Johann Heinrich Gottlob von Justi – The Life and Times of an Economist Adventurer" in Jürgen Georg Backhaus (ed), *The Beginnings of Political Economy: Johann Heinrich Gottlob von Justi*, Nova Iorque: Springer

Ribeiro, João Sérgio

2004 "Justiça Distributiva através dos Impostos - Perspectiva comparada e comunitária" in *Estudos em Comemoração do Décimo Aniversário da Licenciatura em Direito da Universidade do Minho*, Coimbra: Almedina

2010, *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra: Almedina

Ribeiro, J.J. Teixeira

1936, *Lições de Finanças, em harmonia com as prelecções do Prof. Doutor José Teixeira Ribeiro ao curso do III ano Jurídico de 1935-36*, redacção de Frederico Morgado, Romeu Gomes e Mário Roseira, Coimbra: Casa do Castelo Editora

1966a, “A reforma fiscal”, *Boletim de Ciências Económicas* 9: 1-33

1966b, “Os princípios Constitucionais da Fiscalidade Portuguesa”, *Boletim da Faculdade de Direito*, 42: 225-243

1968, “A contra-reforma fiscal”, *Boletim de Ciências Económicas* 11: 115-130

1969, “As alterações ao Código do Imposto Profissional : mais aspectos da contra-reforma”, *Boletim de Ciências Económicas* 12: 161-176

1972, “O peso da tributação pessoal do rendimento” *Boletim de Ciências Económicas* 15: 191-194

1979, “O sistema fiscal na Constituição de 1976”, *Boletim de Ciências Económicas* 22: 1-

1984 “A unidade fiscal na Constituição” *Boletim de Ciências Económicas* 27: 147-152

1987a, “A Justiça na Tributação”, *Boletim de Ciências Económicas*, 30: 157-169

1987b, “O Imposto Único de Rendimento Pessoal”, *Boletim de Ciências Económicas*, 30: 171-84

1991, “Sistema fiscal português: anos sessenta - anos noventa”, *Boletim de Ciências Económicas* 34

1997, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Ed., Coimbra, Coimbra Editora

Ricardo, David

1816, Carta a Hutches Trower in Piero Sraffa e Maurice Dobb (eds.) *The works and Correspondence of David Ricardo*, 11 vols, Cambridge, Cambridge University Press 1951-1973, Vol. VII. Usada edição electrónica da versão *paperback*, Indianapolis: Liberty Fund, 2005, <http://oll.libertyfund.org/titles/159>

1817, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, in Piero Sraffa e Maurice Dobb (eds.) *The works and Correspondence of David Ricardo*, 11 vols, Cambridge, Cambridge University Press 1951-1973, Vol. I. Usada edição electrónica da versão *paperback*, Indianapolis: Liberty Fund, 2005, <http://oll.libertyfund.org/titles/159>

1822, “Agricultural Distress”, discurso na Câmara dos Comuns de 3 de Abril de 1822, in Piero Sraffa e Maurice Dobb (eds.) *The works and Correspondence of David Ricardo*, 11 vols, Cambridge, Cambridge University Press 1951-1973, Vol. V. Usada edição electrónica da versão *paperback*, Indianapolis: Liberty Fund, 2005, <http://oll.libertyfund.org/titles/159>

Robbins, Lionel

2000, *A History of Economic Thought: the LSE Lectures*, 5ª edição, editado por Steven G. Medema e Warren J. Samuels, Princeton e Oxford: Princeton University Press

Roberts, Russell D.

1987, “Financing Public Goods”, *Journal of Political Economy* 95 (2): 420-437

Rodrigues, Carla Alexandra

2008, “Comentários às Estatísticas dos Impostos sobre o Rendimento (IRS e IRC)”, *Ciência e Técnica Fiscal* 421: 91-117

2009, “Comentários às Estatísticas dos Impostos sobre o Rendimento”, *Ciência e Técnica Fiscal* 423: 155-180

2010a, “Comentários às Estatísticas dos Impostos sobre o Rendimento”, *Ciência e Técnica Fiscal* 425: 181-203

2010b, “A desigualdade medida a partir das declarações de IRS”, *Ciência e Técnica Fiscal* 426: 149-163

2011, “Comentários às Estatísticas dos Impostos sobre o Rendimento”, *Ciência e Técnica Fiscal* 427: 125-153

Rodrigues, João Pedro Silva

2002, “Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental”, *Fiscalidade* 9: 5-36

Rose, G.

1815, *The speech of the Right Hon. George Rose, in the House of Commons: On the 20th of February 1815, on the subject of the property tax*, Londres: T. Cadell, W. Davies e J. Hatchard.

Rosen, Harvey S.

2002, *Public Finance*, 6ª ed., Nova Iorque: McGraw-Hill/Irwin

Rousseau, Jean Jacques

1759, “Discours sur l'Économie Politique” in *Collection complète des oeuvres*, Genebra, 1780-1789, Vol. 1, in-4°. Usada edição electrónica, www.rousseauonline.ch.

Ruiz, Carmen,

2011, “El sistema tributario español ante la crisis inmobiliaria” in Sónia Montenegro, Suzana Costa e Liliana Pereira (coord.), *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, Porto: Vida Económica

Sabine, Basil E. V.

1966, *A History of Income Tax*, Londres, George Allen & Unwin

Saez, Emmanuel

2004, “The optimal treatment of tax expenditures”, *Journal of Public Economics* 88: 2657–2684

Salazar, António de Oliveira, et al.

1927, “Relatório da Comissão de Reforma do Sistema Tributário” in Manuel Braga da Cruz (org.) *António de Oliveira Salazar, Inéditos e Dispersos II, Estudos Económico-Financeiros (1916-1928)*, Tomo 2, Venda Nova: Bertrand Editora, 1998

Sampaio, Adrião Pereira Forjaz de

1852, *Elementos d'Economia Politica e Estadistica*, Coimbra: Imprensa da Universidade

Sanches, J. L. Saldanha

1989, “A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional”, *Ciência e Técnica Fiscal* 354: 41-74

1991, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa: Edifisco

2007, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora

Sanford, Cedric

2000, *Why Tax Systems Differ – A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Bath: Fiscal Publications

Santos, João Pedro Martins dos,

1996, “A eficácia dos incentivos fiscais à poupança”, *Ciência e Técnica Fiscal* 383: 57-68

Santos, José Albano

2003, *Teoria Fiscal*, 2ª edição, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas

Santos, José Carlos Gomes

1991, “Reforma Fiscal, Alguns Aspectos Quantitativos (Ano de 1989)”, *Ciência e Técnica Fiscal* 363: 247-288

2007, “IRS e IVA: O caso das Despesas de Saúde”, in *Estudos em Memória de Teresa Lemos* (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 202), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais

Santos, Jorge Costa

1996, "O desenvolvimento da Reforma Fiscal e a tributação dos valores mobiliários", *Fisco* 8 (78/79): 3-66

Santos , Luís Máximo,

2009, "A tributação das mais-valias mobiliárias: mais vale tarde do que nunca", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* 2 (4): 163-183

Sargant, William Lucas

1862, "An undiscriminating Income Tax Reconsidered", *Journal of the Statistical Society* 25: 329-376

Schick, Allen

2007, "Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework," *OECD Journal on Budgeting*, 7 (3) doi:10.1787/budget-v7-art13-en

Schmidt, Karl Heinz

2009, "Justi's Concept of Taxation", in Jürgen Georg Backhaus (ed), *The Beginnings of Political Economy: Johann Heinrich Gottlob von Justi*, Nova Iorque: Springer

Schumpeter, Joseph A.

1954, *History of Economic Analysis*, Allen & Unwin Ltd. Usada edição electrónica, Taylor & Francis e-Library, 2006

Scrope, George Poulett

1833, *Principles of Political Economy Deduced from the Natural Laws of Social Welfare and Applied to the Present State of Britain*, Londres, Longman. Reproduzido em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. IV), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Seligman, Edwin R. A., ,

1902, *The Shifting and Incidence of Taxation*, 2ª ed., Nova Iorque: Macmillan, .

1903, "On Some Neglected British Economists", *The Economic Journal* 13, n.º 51: 335-363 e n.º 52: 511-535

1908, *Progressive taxation in theory and practice*, 2ª ed., American Economic Association / Princeton University Press

1911, *The Income Tax, A study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*, New York, The McMillan Company. Usada edição *fac-simile*, Adamant Media (Elibron Classics Series), 2006)

Seltzer, Lawrence Howard

1951, *The Nature and Tax Treatment of Capital Gains and Losses*, Nova Iorque: National Bureau of Economic Research

Sen, Amartya

1992, *Inequality Reexamined*, Cambridge Mass.: Harvard University Press, (4ª reimpressão, 1997)

2009, *The Idea of Justice*, Londres: Allen Lane

2011, "Uses and Abuses of Adam Smith", *History of Political Economy* 43 (2): 257-271

Sen, Samar R.

1957, *The economics of Sir James Steuart*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press

Shaviro, Daniel.

2004 "Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language." *Tax Law Review* 57 (2): 187–231

Silva, Pedro Adão e

2013, *E Agora? A crise do Euro, as falsas reformas e o futuro de Portugal*, Lisboa: Clube do Autor

Simmons, Henry

1938, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago: The University of Chicago Press

Skinner, A.S.

2009 "Hume's Principles of Political Economy" in David Fate Norton e Jacqueline Taylor (eds.), *The Cambridge companion to Hume*, 2ª edição, Cambridge University Press

2012, "Adam Smith: Theory and Policy in Jürgen Georg Backhaus" (ed.) *Handbook of the History of Economic Thought: Insights on the Founders of Modern Economics*, Nova Iorque: Springer

Slemrod, Joel

2010, "Old George Orwell got It Backward: Some Thoughts on Behavioral Tax Economics", *FinanzArchiv* 66 (1), 15-33

Slemrod, Joel e Jon Bajika

2008, *Taxing Ourselves - A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*, 4ª edição, Cambridge Mass. e Londres: The MIT Press

Smith, Adam

1776, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 2 vols., in R. H. Campbell e A. S. Skinner (eds.) *The Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith*, Vols. IIa e IIb., Oxford: Oxford University Press, 1976. Usada edição electrónica, Indianapolis: Liberty Fund, <http://oll.libertyfund.org>

Smith, Mathew

2009, "Thomas Tooke on the Corn Laws", *History of Political Economy* 41

(2): 343-382

Smith, Sarah e Kim Scharf

2010, "The price elasticity of charitable giving: does the form of tax relief matter?", University of Bristol, Centre for Market and Public Organisation Working Paper n.º 10/247.

Soares, Cláudia Dias

2006, "A avaliação *ex ante* e *ex post* da despesa fiscal" in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco*, Volume I, Coimbra Editora e Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Sørensen, Peter Birch

1994, "From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Reforms in the Nordic Countries", *International Tax and Public Finance* 1 (1): 57–79

Sousa, José Marnoco e

1916, *Tratado de Ciência das Finanças*, Vol I, Coimbra: F. França Amado

Sraffa, Piero,

1951, Introdução a *The works and Correspondence of David Ricardo*, 11 vols, Cambridge: Cambridge University Press 1951-1973, Vol. I. Usada edição electrónica da versão *paperback*, Indianapolis: Liberty Fund, 2005, <http://oll.libertyfund.org/titles/159>

Stanley, Robert

1993, *Dimensions of Law in the Service of Order, Origins of the Federal Income Tax, 1861-1913*. Nova Iorque e Oxford: Oxford University Press

Staudt, Nancy,

1996 "The Political Economy of Taxation, the critical review of a classic", *Law and Society Review*, 30 (3):651-666

Steinmo, Sven

1993, *Taxation and Democracy, Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*, New Haven e Londres, Yale University Press

Steuart James

1767, *An Inquiry into the Principles Political Oeconomy*, Londres: Millar & Cadell.

Steuerle, C. Eugene

2004, *Contemporary U.S. Tax Policy*, Washington D.C.: The Urban Institute Press

Stewart III, Charles H.

1991, "The Politics of Tax Reform in the 1980s" in Alberto Alesina and Geoffrey Carliner (eds.) *Politics and Economics in the Eighties*, Chicago: University of Chicago Press

Stiglitz, Joseph E.

1994, *Whither Socialism: the Wicksell Lectures*, Cambridge, Mass.: The MIT Press (4ª reimp., 1997)

2000, *Public Economics*. Nova Iorque e Londres, W.W. Norton & Company

Stockwell, Marvel M.

2003, "Single Tax." in Stanley I. Kutler (ed.), *Dictionary of American History*, 3ª ed. Vol. 7. Nova Iorque: Charles Scribner's Sons

Surrey, Stanley S.

1973, *Pathways to Tax Reform*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press

1957 "The Congress and the Tax Lobbyist: How Special Tax Provisions Get Enacted", *Harvard Law Review* 70 (7):1145 -1182

Surrey, Stanley S., and Paul R. McDaniel

1976, "The Tax Expenditure concept and the budget act of 1974", *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, Vol. XVII (5): 679-737

1985, *Tax Expenditures*, Cambridge, Mass: Harvard University Press.

Swift, Zhicheng Li, Hana Polackova Brixí e Christian Valenduc,

2004, "Tax expenditures: General Concept, Measurement and Overview of Country Practices", in Hana Polackova Brixí, Christian Valenduc, Zhicheng Li Swift (eds.) *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*, Washington D.C.: The World Bank

Tanzi, Vito e Ludger Schuknecht

2000, *Public Spending in the 20th Century: A Global Perspective*, Cambridge, Cambridge University Press

Teixeira, António Braz

1969, "A tributação do rendimento global no Direito Português", *Ciência e Técnica Fiscal* 131: 7-20

Teixeira, Glória

2000, *A tributação do rendimento, perspectiva nacional e internacional*, Coimbra, Almedina

2012, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, Almedina

Thomas, Richard

2012, "The 'Full Amount' in Income Tax Legislation", intervenção na *Tax History Conference* do *Centre for Tax Law*, acedido em http://www.ctl.law.cam.ac.uk/tax_history_conference/

Thöne , Michael

2012, “18 Billion at One Blow: Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures”, *National Tax Association Proceedings, 2011, 104th Annual Conference*

Tiley, John

2004, “Aspects of Schedule A” in John Tiley (ed.) *Studies in the History of Tax Law*, 2 vols., Vol. 1, Oxford: Hart Publishing

Tilly, Charles

1990, *Coercion, Capital and European States, AD 990-1990*, Cambridge, Mass: Basil Blackwell

Tocqueville, Alexis de,

1835, *De la Démocratie en Amérique*. Usada tradução portuguesa, *Da Democracia na América*, Cascais: Principia, 2001

Toder, Eric J., Joseph Rosenberg e Amanda Eng

2013, “Evaluating Broad-Based Approaches for Limiting Tax Expenditures”, *National Tax Journal* 66 (4) 807-832

Torres, Rui d'Abreu

1961, “Dízimo Eclesiástico” in Joel Serrão (dir.) *Dicionário de História de Portugal*, 5 vols., Lisboa, Iniciativas Editoriais,

Touzery, Mireille

1994, *L'invention de l'impôt sur le revenu: La taille tarifée 1715-1789*, Vincennes: Institut de la Gestion Publique et du Développement Économique, edição electrónica, <http://books.openedition.org/igpde/2061>.

Tuomala, Matti

1990, *Optimal Income Taxation and Redistribution*, Oxford: Clarendon Press

Turgot, Anne-Robert-Jacques,

1763, *Plan d'un mémoire sur les impositions*; usada tradução inglesa, “Plan for a Paper on Taxation in General” in David Gordon (ed.), *The Turgot Collection, Writings, Speeches, and Letters of Anne Robert Jacques Turgot, Baron de Laune*, Ludwig von Mises Institute, 2011

1767, *Observations sur le mémoire de M. Graslin en faveur de l'impôt indirect*; usada tradução inglesa, “Observations on the Paper by Graslin in Favour of the Indirect Tax” in David Gordon (ed.), *The Turgot Collection, Writings*,

Speeches, and Letters of Anne Robert Jacques Turgot, Baron de Laune, Ludwig von Mises Institute, 2011

Vaggi, Gianni e Peter Groenewegen

2003, *A concise history of economic thought: from mercantilism to monetarism*, Basingstoke e Nova Iorque: Palgrave MacMillan

Vasques, Sérgio

1999, *Os Impostos do Pecado*, Coimbra: Almedina

2008, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra: Almedina,

2009, “A evolução histórica do Estado Fiscal Português”, *Revista Fórum de Direito Tributário* 7 (37): 9-52

2011, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina (3ª reimpressão, 2014).

Verri, Pietro

1781, *Discorsi del conte Pietro Verri dell'Instituto delle Scienze di Bologna, sull'indole del piacere e del dolore; sulla felicità; e sulla economia politica*. Usada edição electrónica, Progetto Manuzio, 2004, <http://www.liberliber.it/>

Vieira, (Padre) António

1642, “Sermão de Santo António” in José Eduardo Franco e Pedro Calafate (dir.) *Padre António Vieira: Obra Completa*, 30 vols., Círculo de Leitores, 2013-2014. Tomo II, Volume X, pp. 97-118

Viner, Jacob

1927 “Adam Smith and Laisser-Faire”. *Journal of Political Economy* 35 (2): 198-232

Wagner, Adolph

1883, *Finanzwissenschaft*, 3ª ed., Vol. 1. Usada tradução inglesa (excertos), “Three extracts on public finance” in R.A. Musgrave e A.T. Peacock (eds.), *Classics in the Theory of Public Finance*. London: Macmillan, 1967

Wagner, Richard E.

2012, “The Cameralists: Fertile Sources for a New Science of Public Finance” in Jürgen Georg Backhaus (ed.), *Handbook of the History of Economic Thought - Insights on the Founders of Modern Economics*, Nova Iorque: Springer

Ward-Perkins, Bryan

2005, *The Fall of Rome and the End of Civilization*. Usada tradução portuguesa, *A Queda de Roma e o Fim da Civilização*, Lisboa: Alêtheia Editores, 2006

Watson, Richard

1803, “Substance of a speech...” in Richard Watson, Lord Bishop of Landaff, *Miscellaneous Tracts on religious, Political and agricultural subjects*, Vol. II, *Political and Agricultural Subjects*, Londres: Cadell & Davies, 1815.

Webber, Carolyn, e Aaron Wildavsky

1986, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, Nova Iorque: Simon and Schuster

Wennerlind, Carl

2006, “David Hume as a political economist” in Alexander Dow e Sheila Dow (eds.), *A History of Scottish Economic Thought*, Londres e Nova Iorque: Routledge.

Wicksell, Knut

1896, "Ein neues Prinzip der gerechten Besteuerung", in *Finanztheoretische Untersuchungen*, Jena, 1896. Usada tradução para inglês de James Buchanan, “A New Principle of Just Taxation”, reproduzida em D.P. O'Brien (ed.) *The History of Taxation*, 8 vols (Vol. VIII), Londres: Pickering and Chatto, 1999

Wilson, Robert A.

2002, *Personal Exemptions and Individual Income Tax Rates, 1913-2002*, Internal Revenue Service Statistics of Income Program, <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/02inpetr.pdf>

Witte, John F

1985, *The Politics and Development of the Federal Income Tax*, Madison: The University of Wisconsin Press

Wueller, Paul H.

1938, "Concepts of Taxable Income: the german contribution”, *Political Science Quarterly* 53 (1). Reproduzido em R. H. Parker e G. C. Harcourt (eds.) *Readings in the Concept and Measurement of Income*, Londres e Nova Iorque: Cambridge University Press

Xavier, Alberto

1974, *Manual de Direito Fiscal* (Manuais da FDL), Lisboa

1993, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra: Almedina

Xavier, Alberto e António Luciano de Sousa Franco

1969, *Estatuto dos Benefícios Fiscais, Esboço de um Projecto*, Lisboa: Tip. E.N.P.

Yoo, K. e A. de Serres

2004, “Tax Treatment of Private Pension Savings in OECD Countries and the Net Tax Cost Per Unit of Contribution to Tax-Favoured Schemes”, *OECD*

Economic Studies 39 (2): 73-110

Zelenak, Lawrence A. e Kemper Moreland

1999, "Can the Graduated Income Tax Survive Optimal Tax Analysis?" *Tax Law Review* 53: 51-94

Zimmeck, Meta

1985, "Gladstone holds his own: the origins of income tax relief for life insurance purposes", *Historical Research* 58 (138): 167-188

Zodrow, George

2006, *Should Capital Income Be Subject to Consumption-Based Taxation?*, James A. Baker III Institute for Public Policy Working Paper, Abril 2006