

Ricardo Miguel Pereira Gonçalves

*Finalidades da Tributação do Rendimento, Imposto Progressivo por
Escalões e Flat Tax
Será esta uma alternativa viável?*



Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º
Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em
Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal

Orientadora: Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva

Coimbra, 2015

AGRADECIMENTOS

Uma vez que, como em tudo na vida, o mérito da realização desta Dissertação de Mestrado não é apenas individual, sendo também de todos os que nos permitiram realizá-la, cumpre-nos, aqui e antes de tudo o resto, expressar os nossos Agradecimentos.

Aos meus Pais, pelo gosto pelo conhecimento que me inculcaram desde tenra idade e por todas as oportunidades que me vieram a conceder, desde então, de o cultivar e aprofundar e pelos valores, formação e educação que me forneceram, fazendo, de mim, a pessoa que hoje sou. Sem eles nada disto seria possível.

À Filipa, por todo o apoio que incondicionalmente me forneceu (e que continua, diariamente, a fornecer), durante a realização desta Dissertação, e que me permitiu ultrapassar as numerosas dificuldades com as quais me deparei. Sem ela, o caminho até aqui percorrido não teria sido o mesmo.

Ao Miguel Pinto e ao António Arnaut, por todas as discussões que nos proporcionaram e que nos permitiram ver com clareza a resposta para algumas das questões com que nos deparamos.

Finalmente, à minha orientadora, Suzana Tavares da Silva, que já desde o segundo ano da Licenciatura me inculcou o gosto pelas matérias do Direito Fiscal e que, desde aí, sempre me guiou, com todo o seu conhecimento, no caminho que levei para as aprofundar.

A todos, sabendo que sem nenhum de vocês seria possível aqui chegar, da forma como cheguei, muito obrigado!

LISTA DE ABREVIATURAS

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

EUA – Estados Unidos da América

PIB – Produto Interno Bruto

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

CONTEÚDO

INTRODUÇÃO	5
PARTE I – TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO, AS SUAS FINALIDADES E A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO.....	10
1. As Finalidades da Tributação (Pessoal): Obtenção de Receita e Justa Repartição dos Encargos com o Financiamento do Estado?	10
1.1. O Princípio do Benefício.....	12
1.2. O Princípio da Capacidade Contributiva	13
1.2.2. Impostos Progressivos e a sua relação com a capacidade contributiva.....	15
1.2.2.1. O Imposto Progressivo	15
1.2.2.2. A Utilidade Marginal Decrescente do Rendimento.....	18
1.2.2.3. Crítica à teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento.....	24
1.2.2.4. Rejeição da teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento – consequências e relação com o princípio da capacidade contributiva.....	31
2. As finalidades da tributação pessoal: financiamento do Estado, justa distribuição dos encargos e <i>distribuição da riqueza</i>	33
2.1. Argumento Histórico-Político	36
2.2. Argumento Económico	38
2.3. Argumento da Justiça Distributiva.....	39
2.3.1. Princípios de Justiça Distributiva – tipos e conteúdo	40
2.3.2. Princípios de Justiça Distributiva - Conclusão.....	45
2.4. A Redistribuição implica tributação (progressiva)?.....	45
PARTE I – CONCLUSÃO	55
PARTE II – A FLAT TAX	59
1. As Origens: A Proposta Para a Tributação Do Rendimento de Hall e Rabushka.....	59
2. Após Hall e Rabushka, as Flat Taxes.....	64
3. A Flat Tax é Um Imposto Progressivo Sobre o Rendimento.....	65

3.1. A Vertente Negativa do Princípio da Capacidade Contributiva	66
3.2. Como se Efectiva a Progressividade da Flat Tax?	69
4. Argumentos a Favor De Uma Flat Tax.....	72
4.1. A Flat Tax Cumpre Todas as Finalidades da Tributação do Rendimento Pessoal, Afigurando-se Como um Imposto Mais Justo que a Imposição Progressiva por Escalões .	72
4.2. Uma Flat Tax Limita a Utilização de Taxas de Tributação dos Rendimentos Elevadas	77
4.3. Uma Flat Tax Pode Ser Mais «Amiga» do Crescimento Económico	81
4.3.1. A Influência na Acumulação de Capital.....	84
4.3.2. O Impacto no Esforço/Oferta de Trabalho.....	86
4.3.4. A Flat Tax e o Crescimento Económico – Uma Conclusão Preliminar	90
4.4. Uma Flat Tax Pode Permitir Arrecadar Mais Receita Fiscal.....	91
4.4.1. A Curva de Laffer.....	91
4.4.2. A Redução da Evasão e Fraude Fiscal.....	93
5. A Flat Tax na Prática.....	95
5.1. Uma Visão Geral de Algumas Flat Taxes	97
5.2. Os Estudos	100
5.2.1. Os «Tigres Bálticos»	100
5.2.2. A Reforma Russa e o Cumprimento Voluntário da Lei Fiscal	101
CONCLUSÃO	104
BIBLIOGRAFIA	107

INTRODUÇÃO

Com esta Dissertação de Mestrado, no âmbito do Direito Fiscal, pretendemos realizar um Estudo acerca da tributação do rendimento das pessoas singulares. Mais precisamente, sobre uma forma específica pela qual essa tributação se pode concretizar – as «Flat Taxes»¹. Antes de iniciarmos o nosso discurso acerca da forma como iremos levar a cabo esse estudo deste tipo de tributação do rendimento, teceremos algumas considerações introdutórias que, esperamos, possam ser tidas pelo Leitor como úteis para a compreensão do nosso interesse e das motivações que nos levaram a estudar este tema.

Ao longo dos últimos anos temos vindo a assistir a substanciais aumentos da carga tributária² suportada pelos contribuintes nacionais. Em nome de uma crise económico-financeira que seria necessário ultrapassar, mas também de modo a compatibilizar a manutenção do nosso Estado Social com o simultâneo pagamento de uma dívida pública de dimensões titânicas, o legislador lançou mão de aumentos de taxas de *impostos*, bem como criou novas *taxas* e *contribuições*³. No seio desta crise e com vista ao seu «resgate», o Estado Português foi alvo de uma intervenção externa negociada com três entidades – Fundo Monetário Internacional, Comissão Europeia e Banco Central Europeu – comumente apelidadas de «Troika». Consequência dessa intervenção, foram planeadas várias reformas, mesmo «refundações» daquilo que é a máquina Administrativa do Estado. Os serviços públicos e as condições da sua prestação haveriam de ser reformulados de forma a reduzir de uma forma estrutural a despesa pública, mas já nada (ou pouco...) foi sendo dito quanto à outra face da moeda – reformas

¹ De ora em diante, e uma vez que é o tema sobre o qual versará esta tese de Mestrado, esta expressão (Flat Taxes ou, no singular, Flat Tax) será utilizada sem se encontrar entre aspas ou em itálico, por motivos de comodidade.

² Utilizamos aqui o vocábulo tributária porque não foram apenas os impostos que se tornaram mais pesados, mas sim os tributos em geral.

³ Os termos apresentados em itálico nesta frase correspondem às três categorias de tributos consoante uma divisão *ternária*. Os vários tributos podem ser também classificados de acordo com uma divisão *binária*, sendo *bilaterais* ou *unilaterais* consoante lhes corresponda, ou não, uma qualquer contraprestação específica a favor do contribuinte que os suportou. Segundo uma divisão deste género, são *unilaterais* os impostos e *bilaterais* as taxas.

A propósito das classificações dos vários tributos, Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 20.

Para um estudo aprofundado das taxas e, em especial, da sua medida, Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, CEJUR, Braga, 2008.

Relativamente às contribuições em geral, Cfr. SUZANA TAVARES DA SILVA, «As Contribuições no Actual Estado Fiscal», Sumários disponibilizados aos alunos da cadeira de Direito Fiscal I (2º Ciclo) no Ano Lectivo 2012-2013, p. 2.

fiscais com vista a aliviar o contribuinte nacional da elevadíssima carga fiscal que sobre ele se abate.

É verdade que a carga fiscal sobre o contribuinte nacional é elevada. Mas se as contrapartidas obtidas pelo pagamento dos impostos correspondessem efectivamente aquilo que é pago, a situação não seria, a nosso ver, tão problemática. Bem sabemos que uma das características dos impostos é a *unilateralidade* – o imposto é uma prestação unilateral pois não dá origem a uma qualquer contraprestação específica por parte das entidades públicas a favor das quais é devido. Isto é assim porque ele serve para financiar aquelas que são as funções do Estado, consistindo estas em prestar bens e serviços públicos que são passíveis de ser fruídos por todos, mas relativamente aos quais não é possível estabelecer uma relação entre o montante concreto de imposto suportado e o serviço recebido⁴⁵. Mas ainda assim, fará sentido que a carga fiscal exista hoje quase como uma função constantemente crescente, quando aquilo que os vários contribuintes obtêm com o seu pagamento (o «bolo» de bens e serviços públicos prestados pelo Estado) se afigura cada vez menor?

Esta situação, sendo já dramática, por si só, para os contribuintes que vêem grande parte do seu rendimento a ser absorvido por tributos (principalmente impostos) cada vez mais pesados, sem que vejam as contrapartidas (ainda que não especificadas) que obtêm pelo seu pagamento a serem aumentadas – antes reduzidas – prejudica-os também por outra via, pois como se sabe⁶, elevadas cargas fiscais trazem consigo efeitos nefastos a nível económico. Antes de mais, porque ao reduzirem o rendimento disponível das pessoas, reduzem o seu consumo⁷; esta redução do consumo privado leva a que haja menos dinheiro a circular na economia; ora, circulando menos dinheiro na economia, esta irá, tendencialmente, crescer menos, ou mesmo decrescer. Mas estes efeitos não passam apenas pela redução do consumo dos agentes económicos. Além disso, e talvez mais grave, sendo os seus rendimentos reduzidos, será também reduzida a parte desses rendimentos que seria destinada a aforro. Com menos aforro, sendo este o primeiro passo lógico a dar na direcção do investimento, este último será

⁴ Se assim fosse, o critério decisivo para determinar a medida do imposto a ser suportado pelos sujeitos passivos não seria o da *capacidade contributiva*, mas sim o do *benefício*, devendo um montante maior de impostos quem mais fruisse dos bens e serviços públicos que estes visam sustentar. Quanto à *teoria do benefício*, cf. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, pp. 149-150.

⁵ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *Sumários Desenvolvidos de Direito Fiscal I (2º Ciclo) – 2ª Turma*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 2.

⁶ Ou pelo menos como se pensa, como veremos mais adiante nesta Tese.

⁷ A única vantagem que foi alcançada, nos últimos anos, com a redução do consumo interno foi a redução das importações que, juntamente com o aumento das exportações portuguesas, permitiu equilibrar a balança comercial nacional.

prejudicado. Como cresce uma economia sem investimento? Este efeito poderia ser contrariado, ou pelo menos minimizado, se as grandezas que o Estado absorve através dos vários tributos fossem aplicadas em investimento público ou em consumo interno. No entanto, aquilo que temos vindo a assistir é a uma redução do investimento público em detrimento do pagamento de dívida contraída perante credores não nacionais.

Todo este contexto em que vivemos fez-nos despertar a curiosidade por algo que alguns afirmam ser um modelo de tributação dos rendimentos pessoais mais justo e vantajoso para os contribuintes. Esse modelo de tributação do rendimento, que iremos aqui estudar, é a Flat Tax.

Ao longo dos últimos anos vários países do nosso Velho Continente efectuaram reformas fiscais radicais e adoptaram um sistema de tributação do rendimento pessoal vagamente designado como Flat Tax. Apesar de o primeiro país europeu a adoptar um imposto sobre o rendimento pessoal deste género ter sido a Estónia, em 1994⁸, o foco só se virou para este tipo de tributação pessoal quando a Rússia, em 2001, adoptou um imposto do mesmo tipo que reduziu drasticamente as taxas marginais de tributação sobre os rendimentos do trabalho, conseguindo no entanto um aumento em termos reais de mais de 25% nas receitas do imposto sobre o rendimento pessoal. Foi esta reforma russa que deu origem às numerosas implementações de Flat Taxes que vieram posteriormente a ter lugar em muitos outros países europeus e, ainda, a muitas discussões noutras nações que consideram vir a implementar sistemas similares para a tributação dos rendimentos dos seus contribuintes.

Como veremos mais adiante neste Estudo, as várias reformas fiscais que culminaram na adopção de Flat Taxes em múltiplos países trouxeram consigo crescimento económico⁹. Foi precisamente esse facto que nos fez despertar o interesse por esta temática – compatibilizar o sustento do Estado com crescimento económico, tudo isto com um custo menor para os contribuintes só poderá ser algo bom, em nossa opinião.

⁸ Bem como, pouco tempo depois, os restantes países bálticos – Letónia e Lituânia. Após a adopção deste tipo de tributação, estes países obtiveram taxas de crescimento económico sem precedentes, tendo até recebido a alcunha de «Tigres Bálticos» devido às semelhanças com o crescimento obtido, anteriormente, pelos seus «homónimos asiáticos».

⁹ Apesar de o afirmarmos, aqui, de forma preliminar, como veremos não foi até agora possível detectar nenhuma relação de *causalidade* entre as reformas fiscais efectuadas e o crescimento económico que se verificou, após a sua adopção, nesses países.

É assim que terminamos estas breves considerações que esperamos terem sido úteis ao leitor para compreender o interesse que nutrimos pelo tema em apreço e as motivações que tivemos para o estudarmos. Exposto este breve trecho, passaremos agora a apresentar a estrutura que será seguida nesta Tese de Mestrado, bem como as problemáticas a serem nela abordadas e exploradas.

Em primeiro lugar, e porque grande parte dos proponentes de um imposto deste género baseia os seus argumentos apenas em alicerces que se relacionam com a eficiência económica¹⁰, mas já não se preocupa em indagar da existência (ou não) de bases normativas que possam justificar tal forma de tributação do rendimento pessoal, a primeira parte desta Tese será dedicada à realização desse esforço – poderá uma Flat Tax ser ancorada nas várias finalidades que têm de ser cumpridas pela tributação do rendimento pessoal? Como forma de o sabermos tentaremos resolver a seguinte questão: será que as várias finalidades da tributação do rendimento (e os *princípios* que presidem à sua realização) impõem a utilização, pelo legislador, de uma determinada estrutura tributária para presidir à tributação dos rendimentos das pessoas singulares, máxime, de uma estrutura progressiva por escalões como a temos hoje?

Como bem sabemos, a *progressividade* do imposto sobre o rendimento pessoal é, entre nós, um imperativo constitucional (vertido no artigo 104.º, n.º 1 da CRP). Segundo o legislador constitucional, este imperativo deriva do facto de este imposto (inserido no mais vasto sistema fiscal) ser tido como um meio para alcançar uma mais justa distribuição da riqueza e dos rendimentos dos cidadãos. A este propósito, podemos desde já ressaltar que a principal marca das reformas de Flat Tax nos impostos sobre o rendimento pessoal dos países que as efectuaram foi uma grande diminuição da sua *taxa marginal*, bem como a de uma diminuição da progressividade desses impostos. Ora, será que, ainda que com estas características, uma Flat Tax poderá ser aceite do ponto de vista da justiça social? Será possível arranjar fundamentos normativos para a ancorarmos? É o que veremos na *Primeira Parte* deste nosso Estudo.

¹⁰ O mesmo é-nos dito por BANKMAN e GRIFFITH quando se propõem a olhar para a tributação progressiva tendo em vista o bem-estar social. Segundo estes autores, os defensores da tributação proporcional baseiam-se, para o fazerem, quase exclusivamente nos seus benefícios de nível económico (ou, pelo menos, na hipótese de a tributação proporcional causar menos distorções económicas que a tributação progressiva). Apesar de a Flat Tax, que iremos aqui estudar, não ser proporcional, mas antes progressiva, a verdade é que muitos dos que olham para ela tendem a descartá-la como uma hipótese viável de imposto progressivo pelo simples facto de ser «pouco proporcional». Cfr. BANKMAN, JOSEPH e GRIFFITH, Thomas, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 Cal. L. Rev. 1905, 1987.

Após abordarmos os vários *fms* da tributação do rendimento pessoal e de aferirmos se estas implicam a utilização de uma determinada estrutura de tributação para o seu cumprimento, passaremos, então, a tratar a Flat Tax. Aí, o primeiro passo que daremos será o de apresentar as suas origens, que, adiantamo-lo já, se encontram com os economistas americanos ROBERT HALL e ALVIN RABUSHKA. Uma primeira questão à qual é mister responder é a de saber, afinal, o que é uma Flat Tax. A verdade é que existe uma miríade de Autores sobre elas se pronuncia sem, no entanto, existir um seu conceito único. Alguns olham para ela como um imposto proporcional. Para outros, ela será progressiva. Assim, existe um esforço de definição que terá de ser realizado e esse será o momento próprio para o fazermos. De seguida, encontrando-se definida, para o âmbito deste estudo, essa forma de tributação, apresentaremos os argumentos utilizados pelos seus defensores com vista a persuadir os restantes do mérito deste tipo de imposto: será ela uma forma de tributação mais justa do que a progressiva por escalões e, ao mesmo tempo, mais «amiga» do crescimento económico e do livre e eficiente funcionamento do mercado? Tomaremos também uma posição própria quanto a estas questões. Finalmente, após olharmos à Flat Tax na teoria, será altura de a vermos em prática. Sendo que vários países já adoptaram um sistema de tributação do rendimento pessoal «Flat», quais foram os resultados destas reformas? Tendo em conta essas experiências, serão válidos os argumentos daqueles que as defendem? Este é mais um ponto que trataremos nesta *Segunda Parte* deste Estudo.

PARTE I

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO, AS SUAS FINALIDADES E A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO

Iniciado, finalmente, este Estudo, o nosso objectivo para esta sua Primeira Parte será o de saber quais são, afinal, as bases normativas que presidem à tributação das pessoas singulares. Como deve o esforço de suportar os encargos financeiros do Estado ser repartido pelos vários contribuintes? Quais são as finalidades (além da obtenção das receitas necessárias ao bom funcionamento do Estado) da tributação do rendimento pessoal? Terá ela de ser, efectivamente, progressiva? Se essa progressividade for um imperativo, bastará uma progressividade «proporcional ou mínima» para o efectivar, ou será necessária uma progressividade crescente, concretizada através de taxas de imposto que crescem mais rapidamente do que os rendimentos do sujeito passivo que o suporta?

1. As Finalidades da Tributação (Pessoal): Obtenção de Receita e Justa Repartição dos Encargos com o Financiamento do Estado?

Quais são, afinal, as finalidades que presidem à tributação do rendimento pessoal? Como já referimos, esta insere-se sempre num mais vasto sistema fiscal, no qual hão de se inserir também a tributação do consumo e do património. O consenso na doutrina é de que a finalidade primeira dos impostos (em geral, bem como, por maioria de razão, do imposto sobre o rendimento pessoal) é a de obter as receitas necessárias «à realização de fins públicos.»¹¹ Se a realidade fosse assim tão simples, o problema ficaria aqui resolvido. No entanto há mais. Como nos diz TEIXEIRA RIBEIRO: «Simplesmente, os fins públicos podem ser vários e, daí, os diversos objectivos da tributação».¹² Ora, um dos fins públicos cuja

¹¹ Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, p. 258.

¹² Cfr. *Ibidem*. O Autor utiliza o critério da finalidade da tributação para distinguir entre impostos *fiscais* e *extrafiscais*. Segundo este critério, serão *fiscais* os impostos que tiverem como objectivo única e exclusivamente a obtenção de receita a favor do Estado; *extrafiscais* serão os impostos através dos quais se pretenda atingir outra finalidade além da obtenção de receita. Os impostos especiais de consumo como o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, bem como o imposto sobre o tabaco, inserem-se nesta categoria, sendo que a sua principal função é, não a obtenção de receita, mas sim desincentivar o consumo dos produtos sobre os quais incidem.

realização está sempre patente nos impostos, conjuntamente com o da obtenção de receita, é o de distribuir de certa forma os encargos com o financiamento do Estado pelos vários contribuintes.¹³

Mas em que consistirá esta finalidade, de distribuir de certa forma os encargos com o financiamento do Estado pelos vários contribuintes? Como se afere da forma pela qual os vários encargos devem ser distribuídos? Esta distribuição poderia ser feita, por exemplo, de aleatoriamente, através de uma «grande lotaria», realizada anualmente, na qual se definiria que cidadãos, e em que montante, iriam pagar impostos. Outro modo de proceder a esta distribuição seria através de uma decisão completamente arbitrária do poder legislativo. Numa destas hipóteses seria a mera sorte a determinar quem, e em que medida, pagaria impostos. Já na outra seria o puro arbítrio do legislador. A verdade é que a repartição dos encargos com o financiamento do Estado não pode ser realizada com base em nenhum destes critérios. «Porquê?», perguntamos. Porque, a sê-lo, não será *justa*. Com efeito, para que esta distribuição seja válida e, além disso, aceite, ela terá de ser *justa*, ou seja, ancorada em pressupostos que se afigurem válidos de acordo com algum conceito de justiça aceite pela generalidade dos cidadãos. Essa justiça poderá, em abstracto, ser concretizada através de dois *princípios*, sendo eles:

- 1) *Princípio do benefício*¹⁴ – será que devemos imputar em maior medida o ónus de suportar o financiamento do Estado a quem mais beneficia dos bens públicos por ele produzidos?
- 2) *Princípio da capacidade contributiva* – ou será que devemos antes exigir o suporte dos encargos públicos àqueles contribuintes que têm maior capacidade de para eles contribuir?

Apresentadas estas duas hipóteses, passaremos agora a tentar aferir qual delas deverá ser adoptada de modo a se conseguir uma *justa* distribuição dos encargos com o financiamento do Estado pelos vários contribuintes.

¹³ Cfr. *Idem*, p. 259.

¹⁴ Cfr. *Idem*, p. 262.

1.1. O Princípio do Benefício

O *princípio do benefício* determina que o financiamento dos bens públicos produzidos pelo Estado deve ser suportado pelos vários contribuintes, na medida das vantagens que cada um deles auferem com a sua produção. Explicando de outra forma, cada cidadão apenas contribuirá para a produção de determinado bem público com o valor que a produção desse bem representa para ele. Se determinado bem público não representar um valor suficiente para cidadãos suficientes, de tal maneira que esse valor não seja pelo menos igual ao do seu custo de produção, então ele não será produzido. Este é um dos argumentos que se pode suscitar contra este princípio. Apesar de poder servir como base para a estipulação de taxas (tributos bilaterais), este princípio não serve para determinar a forma como os encargos com o financiamento do Estado devem ser partilhados pelos vários contribuintes através dos impostos. Isto porque, por muito que determinados bens públicos representem para certos cidadãos, podem não chegar a ser produzidos por não haver quem esteja disposto a suportar o seu custo de produção. Além disso, certos bens públicos podem valer imenso para determinados cidadãos que, apesar de considerarem que os referidos bens devem ser produzidos, não têm capacidade para contribuir para a sua produção.

Tomemos em conta, por exemplo, bens públicos como a educação, a saúde e a segurança social. Em princípio, a produção e fornecimento destes bens pelo Estado será muito mais valorizada por indivíduos que não possuam a riqueza¹⁵ necessária à sua obtenção no mercado ou seja, que não tenham outra hipótese que não o recurso ao seu fornecimento público. Ora, tendo em conta que bens como estes, à partida, terão um valor superior para indivíduos titulares de menores rendimentos, que sentido faria onerá-los de forma mais pesada com a sua produção do que àqueles indivíduos possuidores de maiores rendimentos para os quais estes bens terão também algum valor, ainda que mais reduzido? Tal hipótese revela-se absurda, pois muitos dos indivíduos com menores rendimentos não teriam sequer capacidade para contribuir para o seu financiamento, sendo que estes nem sequer seriam produzidos. O mesmo se pode dizer quanto ao bem *redistribuição dos rendimentos* que é publicamente produzido. Os grandes beneficiários da sua produção são, precisamente, os indivíduos titulares de rendimentos menores. Que sentido faria redistribuir rendimentos apenas entre indivíduos com baixos rendimentos? Aliás, segundo este princípio, os titulares de rendimentos elevados nem sequer contribuiriam para a produção deste bem uma vez que não retirariam dela qualquer

¹⁵ A palavra «riqueza» é aqui utilizada como sinónimo de rendimentos.

benefício, antes malefícios ao ficarem com menos rendimento disponível sem colherem qualquer vantagem dessa redução.¹⁶

Bastou o levantamento desta pequena questão para que seja fácil concluir que o princípio do benefício não pode ser critério nem medida do pagamento de impostos e da sua distribuição pelos vários contribuintes. Este princípio é cego no que toca à *capacidade* que os vários cidadãos têm, ou não, de contribuir para o financiamento das despesas do Estado com a produção de bens públicos, exigindo-lhes que paguem só e apenas na medida em que deles beneficiam. Finalmente, há que referir que apenas por mera hipótese académica trouxemos este princípio à colação, pois já desde há muito se sabe que ele não pode ser resposta para o problema que pretendemos resolver.

1.2. O Princípio da Capacidade Contributiva

Excluído o princípio do benefício, há que abordar agora o *princípio da capacidade contributiva* como forma de solucionar este problema. Já vimos que o primeiro não pode ser o critério a seguir pois não respeita o facto de haver contribuintes que, mesmo valorando determinados bens públicos, não têm capacidade de contribuir para a sua produção. O *princípio da capacidade contributiva* pretende vir dar resposta ao problema que temos em mãos por uma outra via, determinando que cada cidadão contribuirá para o suporte dos encargos com o financiamento do Estado na medida da sua capacidade para o fazer, não sendo relevante para apurar a medida da contribuição de cada cidadão o benefício que ele obtém com o funcionamento do Estado. No fundo, este princípio consiste num afloramento do *princípio da igualdade*, mas no ramo do direito fiscal, como forma de garantir que a igualdade de tratamento dos vários cidadãos não se reconduz meramente ao facto de todos estarem sujeitos ao pagamento de impostos (igualdade formal), mas também ao facto de o esforço com o financiamento do Estado ser repartido por cada um deles de forma justa, de modo a que os *sacrifícios* feitos pelos vários cidadãos com vista a esse financiamento sejam materialmente iguais.¹⁷

É nesta questão da *igualdade de sacrifícios* entre os vários cidadãos que a nossa análise deste princípio se vai focar. Pode dizer-se que haverá igualdade de sacrifícios quando um qualquer

¹⁶ Note-se que esta *redistribuição dos rendimentos* não se trata apenas de um bem publicamente produzido, mas também de uma *finalidade* do próprio Estado.

¹⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 149 e ss.

cidadão, ao contribuir para o financiamento do Estado como o pagamento de impostos, não sentirá um (in)conveniente maior ou menor do que qualquer outro cidadão sente ao fazê-lo.¹⁸ Temos, então, uma justiça na distribuição dos encargos ligada a uma ideia de *igualdade de sacrifício* com o pagamento do imposto. Mas como se concretizará essa igualdade de sacrifícios? Por outras palavras, como hão de ser divididos os encargos com o financiamento do Estado, de forma *justa*, pelos vários cidadãos?

Obviamente que essa *justiça*, sendo vista como uma *igualdade de sacrifícios*, não poderá ser concretizada de uma forma meramente formal, como seria o caso a ser adoptada uma tributação do tipo da *capitatio* romana¹⁹, ou seja, que a tributação pessoal fosse efectuada através de um montante fixo a ser pago por cabeça e igual para todos os contribuintes. Um imposto deste género colide frontalmente com o *princípio* que temos vindo aqui a tratar na medida em que não impõe uma verdadeira *igualdade de sacrifícios* entre os vários cidadãos, mas apenas uma igualdade formal, sendo que o seu valor poderia constituir um sacrifício enorme para alguns contribuintes e um sacrifício ligeiro, ou quase nulo, para outros.

Ultrapassando a questão da *capitatio*, se tivermos em conta que os impostos que estamos aqui a tratar, e aqueles nos quais este critério preside ao seu pagamento, são os impostos sobre o rendimento, a capacidade do contribuinte para pagar o imposto há de ser medida, claro, através desta grandeza – o rendimento que auferir. Assim sendo, podemos chegar à conclusão lógica de que, em princípio, a capacidade contributiva de determinado cidadão será tanto maior quanto maiores forem os rendimentos por ele auferidos. Até este ponto não nos deparamos com quaisquer problemas.

Estes apenas surgem quando tentamos aferir em que medida varia a capacidade contributiva com os rendimentos do contribuinte. Já o dissemos, por ser uma constatação óbvia e que dispensa grandes justificações, que esta aumenta quando aumentam os rendimentos. Um

¹⁸ Cfr. YOUNG, H. Peyton, «Progressive Taxation and the Equal Sacrifice Principle», *Journal of Public Economics*, (32)1987, 1987, p. 203.

¹⁹ A *capitatio* era um imposto de quota fixa criado pelos romanos e cobrado, *per capita*, aos *coloni* – inicialmente pequenos arrendatários agrícolas que pagavam ao proprietário dos terrenos que exploravam uma quantia monetária fixa anual, ou uma parte da produção agrícola. O estatuto destes indivíduos foi-se gradualmente degradando até que passaram a assumir uma posição na sociedade que se situava num escalão intermédio entre Homens livres e escravos. Mais tarde, o direito islâmico adoptou também um imposto deste género (“*djizya*”), cobrado aos professantes das fés cristã e judaica como preço a pagar pela tolerância religiosa. Já mais recentemente, Margaret Thatcher tentou instituir no Reino Unido, mas sem sucesso, um imposto deste género, denominado de «*poll tax*». Sobre a figura da *capitatio*, Cfr. ALMEIDA, Aníbal, «Imposto regressivo e redistribuição», *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XXXVIII, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1995, p. 119, nota 5.

indivíduo (ou um agregado familiar, se o tivermos em conta como unidade contributiva), que aufera rendimentos mais elevados do que outro, estará em condições de contribuir para o financiamento do Estado com um valor superior aquele que este último, titular de menores rendimentos, poderá dispensar para os mesmos efeitos. Passada esta fase, o que interessa saber é em que medida cresce a capacidade contributiva quando crescem os rendimentos dos contribuintes. Cresce na mesma medida destes? Menos do que estes? Ou mais do que estes? Da resposta a esta questão poderemos retirar uma conclusão sobre como se poderá repartir de forma *justa* (sendo que esta justiça se concretiza com uma igualdade de sacrifício entre os vários cidadãos, igualdade essa que terá de ser *material* e não apenas *formal*), os encargos com o financiamento do Estado e que tipo de imposto será mais adequado para proceder a essa distribuição. Será ele um imposto progressivo?²⁰

1.2.2. Impostos Progressivos e a sua relação com a capacidade contributiva

Para respondermos à questão que colocámos no ponto anterior, bem como para mais adiante neste trabalho apresentarmos aquilo que será, a nosso ver, uma Flat Tax, é imperativo sabermos em que consiste, afinal, a figura do imposto progressivo. Assim sendo, procederemos à exposição dessa forma de tributação do rendimento pessoal.

1.2.2.1. O Imposto Progressivo

O imposto progressivo é uma variante do imposto de quota variável²¹. Será imposto de quota variável aquele em que a colecta varie em função da matéria colectável do contribuinte que seja seu sujeito passivo, sendo determinada através da aplicação de uma taxa a esta última. Os impostos de quota variável podem ser de dois tipos: de taxa fixa (também designados por impostos proporcionais) ou de taxa variável. Estes últimos podem ser progressivos ou regressivos.

²⁰ O leitor atento com certeza terá notado a ausência de uma referência ao imposto regressivo. Com efeito, já descartámos liminarmente este tipo de imposição quando há pouco referimos a figura da *capitatio romana*. Um imposto deste género afigura-se como completamente desconforme ao princípio da capacidade contributiva, pois a sua taxa de tributação vai decrescendo à medida que o rendimento do sujeito passivo aumenta – deixando assim implícita a ideia de que a capacidade contributiva é inversamente proporcional ao rendimento, algo que já vimos não ser verdade.

²¹ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *Sumários Desenvolvidos de Direito Fiscal I (2º Ciclo) – 2ª Turma*, pp. 13 e ss.

Aqueles que aqui nos interessam são os impostos progressivos. Para os podermos apresentar importa estabelecermos, antes de mais, o significado de dois conceitos: o de *taxa média ou efectiva* e o de *taxa marginal*. A melhor forma de o fazermos é através da apresentação de um exemplo numérico, exercício que viremos a realizar numerosas vezes ao longo deste Estudo.

Imaginemos um contribuinte que, com um rendimento anual de € 10.000 suporta um imposto de € 1.000 sobre esse rendimento. Tendo em conta a configuração do imposto sobre o rendimento deste exemplo, se auferir, no mesmo período, um rendimento de € 11.000, este contribuinte irá pagar € 1.200 de imposto. No primeiro caso, a taxa de imposto suportada por este contribuinte é de 10% (correspondente a € 1.000/€ 10.000). A esta taxa chamamos de *média ou efectiva*, pois é a taxa de imposto que o sujeito passivo efectivamente suporta, a relação entre o seu rendimento total e a parte deste que é absorvida pelo imposto²². Já a segunda parte do nosso exemplo permite-nos explicar em que consiste a *taxa marginal*. Se antes o contribuinte, auferindo um rendimento de € 10.000, perdia € 1.000 devido ao imposto, com um aumento de € 1.000 no seu rendimento passa a ver absorvidos pelo tributo mais € 200 deste. Assim, a *taxa marginal* de imposto neste caso é de 20% (correspondente a € 200/€ 1.000) – podendo esta definir-se como a taxa aplicável a cada € adicional de rendimento auferido pelo contribuinte.²³ De resto, a *taxa média* neste caso será de 10,9%.

Assim, um imposto será progressivo quando a sua *taxa média* aumentar à medida que os rendimentos do sujeito passivo que o suporta aumentarem. Isto só poderá acontecer se a sua *taxa marginal*, ou seja, a taxa aplicável a cada unidade de rendimento adicional, for superior à *taxa média*. Claro que este crescimento tem de ter algum limite pois, caso não fosse assim, a certa altura, para indivíduos com rendimentos muito elevados, a *taxa média* do imposto aproximar-se-ia dos 100%, do puro e arbitrário confisco.

Estes impostos, os progressivos, podem ser de várias espécies²⁴:

- 1) *Progressivos por dedução*²⁵ – este é o modelo mais simples e, a nosso ver, elegante, de imposto progressivo. Para se atingir a progressividade do imposto, ou seja, o crescimento da taxa de tributação à medida que aumenta a matéria colectável do

²² Cfr. HALL e RABUSHKA, *La Flat Tax – La révolution fiscale*, Éditions du Cri, (tradução para a língua francesa da 12ª Edição do texto original), Paris, 2007, p. 53.

²³ Cfr. *Ibidem*.

²⁴ ALMEIDA, Aníbal, «Teoria Pura da Imposição», *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XLIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2001, pp. 139-207.

²⁵ Cfr. *Idem*, pp. 154 e ss.

contribuinte, aplica-se apenas uma taxa de tributação a toda a matéria colectável que exceda um determinado valor (dedução na base), valor esse até ao qual não é aplicada nenhuma taxa. Apesar de parecer, à primeira vista, um imposto proporcional (pois apenas é aplicada à matéria colectável superior ao valor da dedução uma única taxa de tributação), na verdade não o é. Mais adiante voltaremos a esta espécie de imposto progressivo.

- 2) *Globalmente progressivos* ou *progressivos por classes*²⁶ – nestes impostos, a matéria colectável é dividida e várias classes, sendo que se a matéria colectável do sujeito passivo se enquadrar em determinada classe, é aplicada, à sua totalidade, a taxa correspondente à classe em que se insere. Este género de progressividade levanta um grande problema: em zonas de limite, ou seja, em casos em que a matéria colectável de um contribuinte se insira na zona inferior de uma determinada classe, os seus rendimentos disponíveis, após a tributação, poderão ser inferiores aos de um contribuinte cujos rendimentos se insiram na classe anterior. Com um exemplo numérico será mais fácil ilustrar esta situação. Suponhamos que existe um imposto sobre o rendimento, que adopta esta forma, composto por dois escalões, um que aplica uma taxa de 10% a matérias colectáveis de valor até € 10.000 e outro que aplica uma taxa de 15% a matérias colectáveis superiores a este valor. Como é fácil de perceber, um contribuinte que aufera rendimentos, por exemplo, de € 9.999 irá ficar com um rendimento disponível de € 8.999,10, sendo esse valor superior ao rendimento disponível de um contribuinte que aufera, por exemplo, rendimentos no valor de € 10.100 (rendimento disponível de € 8.585)²⁷.

É verdade que, como nos mostra ANÍBAL ALMEIDA, este problema pode ser corrigido através da criação de zonas de transição entre os vários escalões de modo a igualar o rendimento disponível dos contribuintes que poderiam ser afectados pelo problema que acabámos de descrever, àquele dos contribuintes que se encontram no limiar do escalão anterior. Com esta correcção, este tipo de progressão seria construída como uma sucessão de impostos proporcionais, progressivamente mais elevados,

²⁶Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *Sumários Desenvolvidos de Direito Fiscal I (2º Ciclo) – 2ª Turma*, cit., pp. 13 e ss.

²⁷ Os cálculos que efectuámos para chegar ao valor do rendimento disponível destes dois contribuintes imaginários são bastante simples. Para o contribuinte que aufera rendimentos no valor de € 9.999 temos: c (colecta) = m (matéria colectável) \times t (taxa de tributação); $c = € 9.999 \times 0,1$; $c = € 999,90$; rendimento disponível = $m - c$; rendimento disponível = € 8.999,10.

Para o contribuinte que aufera rendimentos no valor de € 10.100 temos: $c = € 10.100 \times 0,15$; $c = € 1.515$; rendimento disponível = € 8.585.

intermediados por fases de transição em que a tributação seria «procusteanas»²⁸. Para matérias colectáveis inseridas na última classe, sem limite, este transforma-se num imposto proporcional.

- 3) *Progressivos por escalões*²⁹ – ao contrário do que acontece num imposto globalmente progressivo, num imposto progressivo por escalões a matéria colectável é inserida em cada um dos escalões de tributação em que couber, sendo a respectiva colecta aferida pela soma dos produtos das taxas de cada um dos escalões pelas partes da matéria colectável que neles se inserirem. Actualmente, o nosso IRS é um imposto progressivo por escalões que recorre a uma simplificação deste método de apuramento da colecta: em vez de se aplicar à parcela da matéria colectável abrangida por cada escalão a taxa própria desse escalão, aplica à última parcela da matéria colectável a taxa própria do escalão no qual ela couber, aplicando à restante matéria colectável, inserida nos escalões inferiores, uma taxa média. Neste tipo de progressividade deixa de existir o problema «de fronteira» com que se debate a progressividade por classes, uma vez que a taxa de tributação de cada escalão apenas é aplicada, precisamente, à matéria colectável que nele se insere.

Como pudemos ver nesta brevíssima exposição dos vários tipos de imposição progressiva, todos eles partem do pressuposto que a capacidade contributiva dos contribuintes aumenta à medida que os seus rendimentos aumentam, mas mais rapidamente do que estes, ou seja, que se um determinado contribuinte tem rendimentos, por exemplo, que representem o dobro dos de outro, a sua capacidade contributiva será mais que dupla da deste último. Porque é que haverá de ser assim? Quais serão os motivos para que se parta desse princípio quando se aplica uma imposição progressiva?

1.2.2.2. A Utilidade Marginal Decrescente do Rendimento

O conceito de *utilidade marginal* é algo que surge com o advento da corrente *marginalista* da ciência económica na década de setenta do século dezanove, num corte radical com a

²⁸ Cfr. ALMEIDA, Aníbal, «Teoria Pura da Imposição», *cit.*, p. 168.

²⁹ Cfr. *Idem*, p. 171.

Economia Política clássica.³⁰ Esta corrente surge na senda da enunciação da *lei da utilidade marginal decrescente*, nesta década, quase simultaneamente por três economistas: CARL MENGER, WILLIAM STANLEY JEVONS e LÉON WALRAS, que reconstruíram a ciência económica em seu redor.³¹

A noção de *utilidade* já era conhecida da ciência económica desde os tempos de JEAN-BAPTISTE SAY³², o mais importante representante da escola clássica na França.³³ Este defendia que o valor (ou preço, utilizando indistintamente estes dois vocábulos) dos bens seria determinado por dois elementos, a saber: a sua *utilidade*, ou seja, a sua capacidade para satisfazer necessidades e os seus *custos de produção*, que limitam a extensão da procura criada pela *utilidade* de determinado bem.³⁴ Segundo o Autor, seria a *utilidade* de determinado bem que criaria a sua procura pois, afinal de contas, que motivos teriam os consumidores para procurarem um bem que carecesse desta, ou seja, incapaz de satisfazer qualquer necessidade humana? Já os *custos de produção* funcionariam como limite à procura do bem, uma vez que deixaria de se procurar aqueles bens que requeressem custos de produção demasiado elevados e, como tal, tivessem um preço demasiado alto.

Voltando ao *marginalismo*, os autores desta nova corrente do pensamento económico vieram defender, de forma inovadora, que o preço dos bens seria função da *utilidade adicional* fornecida ao consumidor pelo consumo da sua última unidade – pela sua *utilidade marginal* – já não como função de uma soma de utilidades como defendido pelos autores *clássicos*.³⁵

³⁰ Cfr. NUNES, António José Avelãs, *Economia Política – Introdução à História da Ciência Económica e do Pensamento Económico*, Serviços de Acção Social da UC, Coimbra, 2006, p. 419.

³¹ *Idem*, p. 420.

³² Diferente do conceito económico de *utilidade*, utilizado por SAY na sua teoria, é aquele de JEREMY BENTHAM, filósofo escocês e pai do *utilitarismo*, uma teoria de *justiça distributiva*. Para Bentham, a utilidade era vista como prazer, sendo que considerava que a experiência deste seria a única coisa com valor intrínseco. Já a dor constituiria o oposto do prazer, contendo em si um desvalor. Estas duas forças, prazer e dor, seriam o único motor de todas as acções humanas, sendo elas um instrumento utilizado com vista à obtenção do primeiro, e à evitação da segunda. Segundo o *utilitarismo*, a *utilidade* da sociedade deveria ser maximizada, sendo esta considerada como a soma das utilidades individuais dos seus membros (sendo que o prazer sentido por alguém aumenta a sua utilidade e, a dor, diminui-a). Ao *utilitarismo*, tanto na sua versão original, criada por BENTHAM, quanto aos seus desenvolvimentos, por exemplo, pelo seu discípulo, JOHN STUART MILL, podem ser apontadas múltiplas críticas. Quanto a elas, e também a esta teoria, Cfr. LAMONT, Julian e FAVOR, Christi, «Distributive Justice», *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Edward N. Zalta (ed.), Fall 2014 Edition. Recurso *on-line* disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2014/entries/justice-distributive/>>. Data de acesso: 09/06/2015.

³³ Cfr. NUNES, António José Avelãs, *op. cit.*, p. 265.

³⁴ Cfr. *Idem*, p. 266.

³⁵ Cfr. *Idem*, p. 421.

Já dissemos que a *utilidade* de um determinado bem é a capacidade que ele tem para satisfazer necessidades humanas.³⁶ Ora, estas necessidades que se visa satisfazer com o consumo de determinado bem são, naturalmente, subjectivas, variando de indivíduo para indivíduo. Assim sendo, e tendo em conta a impossibilidade de estabelecer quantitativamente o valor de uso dos bens, os marginalistas decidiram exprimir quantitativamente as necessidades passíveis de satisfação com a sua utilização através de *escalas individuais de necessidades*.³⁷ Além de variarem de indivíduo para indivíduo, estas necessidades não têm todas a mesma intensidade – basta pensar, por exemplo, na necessidade de comer, essencial à nossa sobrevivência, que é muito mais intensa, por exemplo, que a necessidade de ver televisão, actividade realizada meramente por lazer e possuidora, assim, de uma intensidade muito inferior à primeira. Finalmente, a intensidade de cada necessidade não é constante: pensemos numa pessoa com sede – à medida que vai bebendo água, essa necessidade (de beber) vai sendo satisfeita, tornando-se cada vez menos intensa.

É este último ponto que referimos – o facto de as necessidades não terem sempre a mesma intensidade – que nos permite chegar à conclusão de que a *utilidade marginal* ou, dito de outro modo, que a satisfação conferida ao indivíduo pelo consumo de mais uma unidade de determinado bem é decrescente à medida que o consumo desse bem aumenta. Se a intensidade da necessidade que o consumo do bem visa satisfazer vai decrescendo à medida que é satisfeita, então a *utilidade marginal* desse bem vai sendo também reduzida, pois o consumo adicional de uma unidade desse bem vai satisfazer uma «parcela» de necessidade cada vez menor. Assim obtemos a *lei da utilidade marginal decrescente*.³⁸ Não é a *utilidade total* proporcionada pelo consumo do bem que decresce – essa aumenta sempre que se consome mais uma unidade do bem em questão. Apenas a sua *utilidade marginal* é decrescente.

Aquilo que acabámos de afirmar é facilmente ilustrável com um exemplo numérico. Imaginemos um indivíduo com sede. Para satisfazer essa necessidade, dispõe de água que vai ingerindo até se encontrar, finalmente, saciado. Segundo a lógica da *utilidade marginal decrescente*,

³⁶ Diversamente, SAMUELSON e NORDHAUS definem-na como «satisfação». Nas palavras destes ilustres economistas, esta refere-se, mais precisamente, «a como os consumidores hierarquizam os diferentes bens e serviços», sendo conveniente pensar nela «como o prazer subjectivo ou o proveito que uma pessoa tem com o consumo de um bem ou de um serviço». É com base nela que se deduzem as funções da procura do consumidor a partir da assunção de que as pessoas tomam decisões que lhes proporcionam a maior satisfação ou utilidade. Cfr. SAMUELSON, Paul A. e NORDHAUS, William D., *Economia*, 19ª Ed., Tradução de Elsa Fontainha e Jorge Pires Gomes, Eurobooks Editora, Lisboa, 2012, p. 84.

³⁷ Cfr. NUNES, António José Avelãs, *op. cit.*, p. 421.

³⁸ Cfr. *Idem*, p. 422; SAMUELSON, Paul A. e NORDHAUS, William D., *op. cit.*, p. 85

o primeiro copo de água a ser ingerido terá uma utilidade superior à do segundo e assim sucessivamente. Assim, por exemplo, o primeiro copo terá uma utilidade de 100, o segundo de 80, o terceiro de 60...³⁹ A certa altura, se este imaginário consumidor de água continuar a ingeri-la, ficará inclusive a sentir-se mal, com uma sensação de mau estar: aqui, a utilidade adicional de cada copo de água ingerido poderá mesmo ser negativa. Se ingerir três copos de água, a *utilidade total* conseguida foi de 240 – esta é *crecente* à medida que se consome mais uma unidade do bem, mas decrescentemente crescente pois, como vimos, o consumo de cada copo de água teve, sucessivamente, uma *utilidade marginal* mais baixa, sendo que esta última é, como já tínhamos referido, e ao invés da primeira, *decrecente*.

Uma vez explicada a *utilidade marginal decrecente* em geral, chega agora a altura de expor a *utilidade marginal decrecente do rendimento*.

Ora, sendo a *utilidade marginal* de qualquer bem *decrecente* então, por maioria de razão, a do rendimento também o será. A grande diferença entre o rendimento e qualquer outro «bem», isto partindo do princípio que o podemos classificar como tal, é que enquanto que a água, o leite, um carro, *etc.*, apenas têm a capacidade de satisfazer determinadas necessidades, o rendimento é algo que permite satisfazer uma vasta panóplia de necessidades, pois é com ele que se adquirem os bens necessários a essa satisfação. Deste modo, com as primeiras parcelas de rendimento seriam adquiridos os bens necessários à satisfação das necessidades mais básicas e prementes como por exemplo a aquisição de alimentos e de vestuário, sendo que com as seguintes parcelas seriam satisfeitas necessidades de cariz menos essencial (ou mesmo mais supérfluo...), como por exemplo a aquisição de um televisor de maiores dimensões, de um automóvel (isto tendo em conta que não se trata da satisfação de uma necessidade essencial), de roupa mais cara... já indivíduos com rendimentos superiores, com outras parcelas dos seus rendimentos poderiam adquirir uma viatura de luxo, passar férias em locais «paradisíacos», *etc.*, o leitor percebe onde queremos chegar com esta multiplicidade de exemplos.⁴⁰ O que interessa aqui concluir é que, tal como acontece com outros bens, o efeito

³⁹ Note-se que os valores aqui utilizados foram atribuídos de forma completamente arbitrária uma vez que apenas queríamos, com eles, ilustrar aquilo que havíamos vindo a expor ao longo do texto. Assim sendo, apesar de os valores utilizados poderem dar a entender que a *utilidade marginal decrece* de forma constante, ou seja, sempre na mesma medida (*in casu*, por cada copo de água adicional esta era reduzida em 20 unidades), não deve assumir-se que consideramos que ela decrece dessa forma.

⁴⁰ Em abono da verdade, este raciocínio assenta, não na *utilidade marginal decrecente* do rendimento *em si mesmo*, mas sim numa *utilidade marginal decrecente* dos sucessivos actos de consumo que com ele se podem realizar. Como veremos mais adiante, a generalização de que a *utilidade marginal* do rendimento é *decrecente* é extremamente difícil de sustentar tendo em conta a realidade e, mais que difícil de sustentar, impossível de provar.

no bem-estar subjectivo de um indivíduo de um incremento de, por exemplo, mil Euros no seu rendimento, se a *utilidade marginal deste* for *decescente*, torna-se progressivamente menor à medida que o seu rendimento total aumenta.⁴¹

Como forma de clarificar esta nossa explicação, podemos exprimir a *utilidade marginal decrescente do rendimento* através do seguinte gráfico:

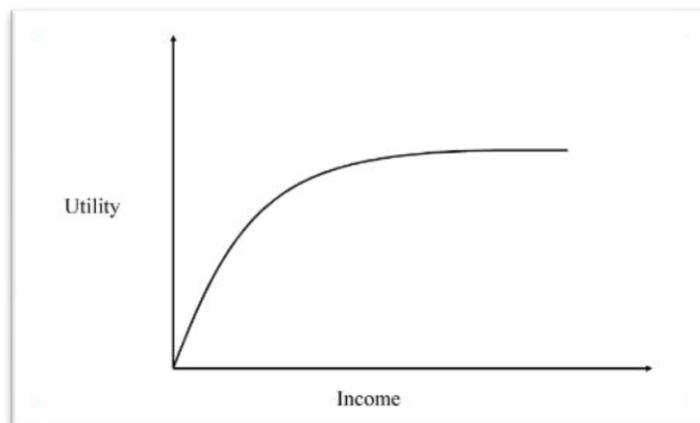


Figura 1: Utilidade Marginal Decrescente do Rendimento⁴²

Com efeito, nesta figura encontramos uma curva de utilidade do rendimento que nos mostra que a sua *utilidade marginal* é *decescente*. É assim porque, como bem se vê, a *utilidade total* do rendimento⁴³, à medida que este cresce, aumenta menos do que este. Assim sendo, e utilizando conceitos mais técnicos, oriundos da matemática, quando a *utilidade marginal* é *decescente*, a curva de utilidade é côncava e o seu declive é estritamente decrescente. Além disso, a segunda derivada da função de *utilidade* será sempre negativa.⁴⁴ Mas será mesmo assim na realidade?

A *utilidade marginal decrescente do rendimento* é, como nos diz RICHARD EASTERLIN, uma *assunção*⁴⁵ que goza de uma das mais vastas bases de apoio nas ciências sociais, sendo atestada

⁴¹ Cfr. EASTERLIN, Richard A., «Diminishing Marginal Utility of Income? Caveat Emptor», *Social Indicators Research*, vol. 70, Issue 3, pp. 243 – 255, p. 243.

⁴² Fonte: LAWSKY, Sarah B., «On the Edge: Declining Marginal Utility and Tax Policy», *Minnesota Law Review*, Vol. 95. No. 3, 2011.

⁴³ Representada no eixo vertical.

⁴⁴ A segunda derivada determina o modo como a variação de uma certa grandeza está, ela própria, a variar. Já sabemos que a *utilidade total* do rendimento vai sempre crescendo à medida que este aumenta. Assim sendo, a segunda variável irá dizer-nos como varia este aumento de utilidade. Se o seu valor for constantemente negativo, como é o caso, o aumento de utilidade conferido por cada parcela adicional de rendimento auferido será cada vez menor – é precisamente nisto que consiste a *utilidade marginal decrescente do rendimento*.

⁴⁵ Dizemos, com o Autor, «assunção» pois, regra geral, quem trata estas questões assume, não tentando sequer provar, que a *utilidade marginal* do rendimento é uma grandeza *decescente*. No mesmo sentido, Cfr. LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 906.

por distintos académicos dos ramos da psicologia, da economia e da sociologia. Diz-nos o mesmo Autor que em termos políticos, esta premissa goza de um grande poder porque implica que aumentar o rendimento dos sujeitos mais pobres dá origem a um aumento substancial do seu bem-estar, enquanto que um igual aumento no rendimento dos ricos terá um efeito no seu bem-estar substancialmente menor.⁴⁶

Ao mesmo tempo que serve de argumento para que se aumente o rendimento dos membros mais pobres da sociedade, serve também como fundamento para que se tribute os seus membros mais abastados de uma forma mais pesada (ou seja, para que se adopte um imposto progressivo sobre o rendimento), pois se, afinal de contas, um incremento no rendimento de uma pessoa pobre trará para esta um aumento de bem-estar superior aquele que traria a uma pessoa com rendimentos mais elevados então, pela mesma lógica, um decréscimo de igual montante no rendimento de pobres e ricos causaria aos segundos um *sacrifício* muito menor do que aos primeiros, uma vez que a utilidade marginal das parcelas de rendimento cedidas por estes ao Estado através do pagamento de impostos seria muito inferior à daquelas cedidas por aqueles.⁴⁷ Ora, se um decréscimo de igual montante nos rendimentos de ricos e pobres causa aos segundos um prejuízo bastante maior do que aos primeiros, a tributação progressiva, ao reclamar uma maior parcela dos rendimentos dos cidadãos mais abastados, viria trazer um prejuízo ou, melhor dizendo, um *sacrifício* igual aos titulares de maiores e de menores rendimentos. É verdade que, em termos absolutos, o valor suportado pelos contribuintes ricos num imposto proporcional seria sempre superior àquele suportado pelos contribuintes pobres. No entanto, o que aqui interessa é o seu valor relativo – apenas retirando aos ricos uma maior parcela dos seus rendimentos se conseguiria que todos perdessem a mesma *utilidade* com o pagamento do imposto pois, uma vez que a *utilidade* de cada parcela de rendimento retirado aos ricos é inferior à de cada parcela de rendimento retirada aos mais pobres, é necessário retirar-lhes uma maior quantidade de rendimento (tanto em termos absolutos como relativos) para que o *sacrifício* seja efectivamente *igual*.

Mas a verdade é que, dando agora um passo atrás no que dissemos, a *utilidade marginal decrescente do rendimento* não justifica, *de per se*, a imposição progressiva. Para que esta possa ser defensável

⁴⁶ Cfr. *Ibidem*.

⁴⁷ Uma questão que deixamos por resolver é a de saber se a *igualdade* a que nos referimos seria concretizada de forma *absoluta* ou *relativa*. Tê-la como uma igualdade de sacrifícios *absoluta*, ela seria conseguida se todos os contribuintes perdessem exactamente a mesma *quantidade de utilidade* com o pagamento do imposto. A ser *relativa*, ela implicaria que todos os contribuintes perdessem a mesma proporção de utilidade com o seu pagamento. Colocando esta questão, mas não a resolvendo, Cfr. YOUNG, H. Peyton, *op. cit.*, p. 204.

com base nesta lógica, importa ainda que a *utilidade* de cada parcela adicional de rendimento auferida pelo contribuinte decresça a um ritmo superior aquele a que o rendimento cresce.⁴⁸ Se isto acontecer, a *capacidade contributiva* de um dado contribuinte crescerá mais rapidamente que os seus rendimentos, condição que, já referimos *supra*, se encontra implícita nos vários tipos de imposição progressiva (*por classes e por escalões*)⁴⁹, sendo por eles assumida como verdadeira. É verdade que a tributação progressiva do rendimento já desde há muito criou longas e profundas raízes entre nós e na grande maioria dos países desenvolvidos, mas será que isso nos mostra que a *utilidade marginal decrescente do rendimento* é uma teoria válida? Não podemos afirmá-lo. Fazê-lo seria partir de uma conclusão para dela retirar as premissas das quais ela deriva, algo inaceitável, como nos relembra M. SLADE KENDRICK ao afirmar que «*in strict logic, one does not accept a principle and then look for its supports*»⁵⁰. Assim sendo, temos de questionar: será que, a *utilidade marginal do rendimento* é, como nos querem fazer crer, *decrescente*? Mais, será que ela é, ainda que *decrescente* como assumido pelos vários sistemas de tributação progressiva, *crescentemente decrescente*? Vejamos.

1.2.2.3. Crítica à teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento

Durante este último ponto expusemos a *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento* e a forma como ela pode ser utilizada para justificar uma tributação progressiva do mesmo. Com efeito, a verificar-se na prática tudo aquilo que viemos a expor, a tributação progressiva será a única forma de garantir que a *igualdade material de sacrifícios* exigida pelo *princípio da capacidade contributiva* é efectivamente assegurada. Deste modo, o meio para atingir esta igualdade de sacrifícios seria uma oneração mais pesada dos contribuintes titulares de maiores rendimentos, tanto em termos absolutos como relativos, do que aquela imposta aos titulares de rendimentos mais baixos. No entanto, a *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento*, que já dissemos ser

⁴⁸ Condição que se verificaria, por exemplo, se o gráfico que utilizámos para ilustrar a *utilidade marginal decrescente* do rendimento (Figura 1) correspondesse à realidade.

⁴⁹ Como veremos, o que justifica a *progressão por dedução* não é uma (pré)suposta *utilidade marginal decrescente do rendimento*.

⁵⁰ A afirmação do Autor continua: «*This injunction is particularly to the point when the basis on which that principle rests has been removed*». Cfr. KENDRICK, Slade M., «The ability-to-pay theory of taxation», *American Economic Review*, 29(1), Março de 1939, pp. 92-101, *apud* ALMEIDA, Aníbal, «Imposto regressivo e redistribuição», *cit.*, p. 113.

uma assunção com uma das maiores bases de apoio nas ciências sociais, não é, de todo, isenta de críticas e de problemas.⁵¹ Passaremos agora a apresentá-las.

Em primeiro lugar, e apesar de a *utilidade marginal decrescente* do rendimento aparecer intimamente ligada à sua tributação progressiva, sendo utilizada por muitos como uma sua justificação de pendor «científico»⁵², a verdade é que, o simples facto de a *utilidade marginal* do rendimento ser decrescente, não é o suficiente para que se exija uma tributação progressiva deste bem. Como já temos vindo a afirmar ao longo deste breve excuro, a única conclusão que se pode retirar do facto de esta grandeza ser *decrescente* é que os sujeitos que auferem maiores rendimentos devem pagar um valor de imposto superior, em termos absolutos (já não relativos), do que aquele pago pelos sujeitos titulares de rendimentos menores. Afirmar que a *utilidade marginal decrescente do rendimento, de per si*, implica a tributação progressiva é uma falácia, como de resto já múltiplos economistas de referência apontaram.⁵³ Ela apenas implicará a tributação progressiva do rendimento se decrescer mais rapidamente do que este cresce, condição que já referimos múltiplas vezes.

Ora, para se poder afirmar «com certezas» que a *utilidade marginal do rendimento* é decrescente, é necessário utilizar um conceito de *utilidade cardinal*, ou seja, um conceito de *utilidade mensurável*, precisamente como aquele que utilizámos ao fornecermos exemplos numéricos para explicarmos em que consiste a *utilidade marginal decrescente*. Com efeito, este conceito é hoje rejeitado pelos economistas, como nos dizem logo PAUL SAMUELSON e WILLIAM NORDHAUS no seu famoso manual de economia. Nas palavras destes Autores, «a utilidade não corre como os números do mostrador de uma bomba de gasolina».⁵⁴

Ao invés de uma *utilidade cardinal*, os economistas modernos adoptam um conceito de *utilidade ordinal*, não mensurável, ou seja, um conceito que apenas nos permite ordenar hierarquicamente vários bens, mas sem que se estabeleça uma diferença quantitativa entre

⁵¹ Afirmando que esta assunção, qualificada por certos Autores como «unproblematic» («não problemática», em língua portuguesa), não é tão não problemática quanto isso, Cfr. LAWSKY, *op. cit.*, p. 907.

⁵² Cfr. HAYEK, Friedrich von, *The Constitution of Liberty*, University of Chicago Press, Chicago, 1978, p. 309.

⁵³ Cfr. STUART, A. J. Cohen, «On Progressive Taxation», 1889, in MUSGRAVE, R. A. e PEACOCK, A. T., *Classics in the theory of public finance*, Macmillian, New York, 1958; EDGEWORTH, F. Y., «The pure theory of taxation», 1897, in MUSGRAVE, R. A. e PEACOCK, A. T., *Classics in the theory of public finance*, Macmillian, New York, 1958; SCHUMPETER, J. A., *History of economic analysis*, Oxford University Press, New York, 1954; SAMUELSON, Paul, *Foundations of economic analysis*, Harvard University Press, Cambridge, 1947, todos eles *apud* YOUNG, H. Peyton, *op. cit.*, p. 204.

⁵⁴ Cfr. SAMUELSON, Paul A. e NORDHAUS, William D., *op. cit.*, p. 89. TEIXEIRA RIBEIRO também nos diz que, pertencendo a *utilidade* ao domínio psicológico e sendo esta subjectiva, é impossível medi-la, não se tendo ainda descoberto o «metro» que a permita mensurar. Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *op. cit.*, p. 283.

eles.⁵⁵ Abandonado o conceito de *utilidade cardinal*, é impossível afirmar que a *utilidade marginal do rendimento* decresce de uma certa maneira. Saber a forma concreta como *decrece a utilidade* do rendimento é um passo necessário para determinar as várias taxas de imposição presentes num imposto progressivo, pois apenas com essa informação se pode assegurar que essas taxas proporcionariam uma *operação justa*, produzindo um sacrifício *materialmente igual* para os vários sujeitos passivos. Não se sabendo quais são as *utilidades marginais* dos rendimentos dos vários contribuintes, quaisquer taxas de tributação inseridas num imposto progressivo serão arbitrárias, não se podendo com elas garantir a *igualdade* na tributação. Mais, é necessário sabê-lo para que se possa, inclusive, adoptar uma imposição progressiva cujo fundamento se encontre na *igualdade*, isto porque, por exemplo, se a *utilidade marginal* do rendimento decrescer na exacta medida que este cresce, então o tipo de imposto que garante a *igualdade (material) de sacrifícios* exigida pelo *princípio da capacidade contributiva* será um imposto proporcional.

Uma consequência da adopção de um conceito de *utilidade ordinal* é que a única forma de determinar a *utilidade* do rendimento, já não dos actos de consumo que este proporciona, é incluí-lo numa escala de preferências, comparando-o a outros bens – esta sendo aferição de *utilidade* sempre relativa.⁵⁶ Mas com que outro bem se pode comparar o rendimento para determinar a sua utilidade? Com certeza não o poderemos confrontar com bens de consumo com ele adquiridos, pois que sentido faria perguntar a alguém se preferia auferir mais rendimento ou praticar actos de consumo? Não tem sentido estabelecer uma escala de preferências em que se hierarquize estas duas realidades, pois a primeira é pressuposto da segunda. Assim sendo, o único bem com o qual se pode confrontar o rendimento de modo a determinar a sua *utilidade relativa* é o lazer, definido aqui como a ausência do esforço necessário à obtenção de rendimento adicional.⁵⁷ Ao procedermos a esta comparação entre os bens *rendimento* e *lazer*, rapidamente chegamos à conclusão de que a *utilidade marginal* do rendimento não varia da mesma forma para todas as pessoas – se assim fosse, como se explicaria o facto de algumas pessoas, por muito rendimento que recebam, não abdicarem do seu esforço com vista a obter mais rendimentos, ainda que não disponham de quase nenhum tempo livre do qual poderiam usufruir se trabalhassem um pouco menos? E como se explicaria também o

⁵⁵ Cfr. *Ibidem*.

⁵⁶ A partir do momento em que se adopta um conceito de *utilidade ordinal* deixa de ter sentido afirmar que qualquer bem tem *utilidade* por si mesmo, pois esta só é auferida em confronto com outros bens, mais ou menos desejáveis. Neste sentido, Cfr. HAYEK, Friedrich von, *op. cit.*, p. 309.

⁵⁷ Cfr. *Ibidem*, também considerando o lazer como a ausência de esforço necessário à obtenção de rendimento adicional. No mesmo sentido, embora não explicitamente, Cfr. BANKMAN, Joseph e GRIFITH, Thomas, *op. cit.*

facto de determinados indivíduos, apesar de auferirem rendimentos muito reduzidos, não se encontrarem dispostos a efectuar qualquer esforço adicional com vista a obter mais rendimentos?

Além do que acabámos de expor, há que considerar o seguinte: a circunstância de, em regra, o esforço necessário à obtenção de mais rendimentos se tornar cada vez maior à medida que estes aumentam, não levaria a que, ao olharmos à classificação destes bens como *esforço* ou *ausência dele* defendêssemos a tributação regressiva?⁵⁸ Com efeito, na perspectiva de que rendimentos mais elevados pressupõem a realização de um esforço maior tendente à sua obtenção pelos contribuintes que os auferem, seria a tributação regressiva que asseguraria uma *igualdade* no sacrifício imposto pela tributação, pois retirar mais rendimento a quem mais se esforça para o obter seria privá-lo dos frutos do seu (maior) esforço numa maior medida.

Já referimos que o conceito de *utilidade cardinal* não é hoje tido como válido pela ciência económica e que a *utilidade marginal* não varia da mesma forma para todas as pessoas. Ora, outra das consequências da adopção de um conceito de *utilidade ordinal* é o facto de este não permitir que se realizem comparações interpessoais de *utilidade*.⁵⁹ Estas comparações interpessoais de *utilidade* são necessárias para que se consiga afirmar que ricos e pobres estão sujeitos a um igual sacrifício quando se onera os primeiros mais pesadamente através de um imposto sobre o rendimento progressivo.

Finalmente, por muito lógico e intuitivo que pareça o raciocínio que dá origem à conclusão de que a *utilidade marginal* do rendimento é *decrecente*, a verdade é que é impossível provar que assim é.⁶⁰ Com efeito, em regra, os argumentos que se apresentam a favor de a *utilidade marginal* do rendimento ser *decrecente* não podem ser provados como verdadeiros, apesar de, à primeira vista, o parecerem ser. Para ilustrarmos este ponto de vista podemos realizar um exercício de introspecção: coloquemo-nos na posição de um indivíduo que tem € 100.000 de rendimento e, sucessivamente, na de outro indivíduo que auferir um rendimento de € 1.000, muito mais reduzido. Se perdermos 1 Euro, em que posição sentiremos mais essa privação? Intuitivamente respondemos que seria na segunda posição pois, afinal de contas, 1 € pesa mais

⁵⁸ Colocando a mesma questão, mas deixando-a, também, sem resposta, Cfr. HAYEK, Friedrich von, *op. cit.*, p. 309.

⁵⁹ Cfr. MEDIN, Hege, NYBORG, Karine e BATEMAN, Ian, «The assumption of equal marginal utility of income: how much does it matter?», *Ecological Economics* 36 (2001), 2001, pp. 397 – 411, pp. 397-398; HAYEK, Friedrich von, *op. cit.*, p. 309; HAUSMAN, Daniel M., «The Impossibility of Interpersonal Utility Comparisons», *Mind*, New Series, Vol. 104, No. 425 (Jul. 1995), pp. 473 – 490;

⁶⁰ Cfr. HAYEK, Friedrich von, *op. cit.*, p. 309.

num total de 1.000 € do que num de 100.000 €. ⁶¹ Mas como podemos provar que este Euro tem menos *utilidade* inserido num total de 100.000 € do que num total de 1.000€? A verdade é que, por muito que o queiramos fazer, não temos como. Por muito que uma esmagadora quantidade de Autores ⁶² ateste esta posição como sendo verdadeira, não a provam como tal, nem têm como o fazer. Com efeito, o facto de ser considerada como «doutrina maioritária» não é garantia de validade, nem de razão, apenas uma demonstração de força, como acontece com as maiorias em geral. Assim sendo, será que devemos aceitar esta posição acriticamente? Cremos que não.

Quanto a este último ponto, é verdade que os argumentos «intuitivos» apresentados a favor da *utilidade marginal decrescente* do rendimento nada conseguem provar. Mas há quem tente fazê-lo empiricamente, através dos dados da realidade. Uma das formas pelas quais se tenta encontrar evidências de que esta grandeza é decrescente é o estudo de «inquéritos de felicidade» ou, em inglês: «*happiness surveys/studies*». ⁶³ Considerando que a felicidade é um bom medidor do nível de bem-estar das pessoas e que esta decorre do seu nível de satisfação de preferências, ou seja, da *utilidade* por si conseguida, estes estudos tendem a mostrar que a felicidade dos inquiridos aumenta quando o dinheiro que estes têm disponível aumenta, mas ao mesmo tempo indicam que quanto mais dinheiro estes têm, menor aumenta a sua felicidade com cada aumento de riqueza disponível. ⁶⁴ Em suma, mostram que os aumentos da felicidade relatada são menores do que os correspondentes aumentos de rendimento. No entanto, uma vez que esta abordagem padece que determinados problemas, também não se consegue provar através dela que a *utilidade marginal* do rendimento é *decrescente*. ⁶⁵

Em primeiro lugar, estes inquéritos não nos fornecem dados sobre a «felicidade real» dos inquiridos, mas apenas quanto à felicidade por eles relatada. Mas que diferença há, poder-se-ia perguntar? Ao responder a um inquérito anónimo, não iriam os inquiridos fazê-lo com a verdade, ou pelo menos de acordo com as suas convicções acerca da sua própria felicidade (sendo estas, naturalmente, subjectivas)? À partida sim, claro, mas a verdade é que as suas

⁶¹ Cfr. BLUM, Walter J. e KALVEN, Harry, «The Uneasy Case for Progressive Taxation», *The University of Chicago Law Review*, Vol. 19, No. 3 (Spring, 1952), pp. 417 – 520, p. 472; LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 919.

⁶² A este propósito, conferir aquilo que dissemos *supra* acerca de a *utilidade marginal decrescente* do rendimento ser uma assunção com uma vasta base de apoio nas várias ciências sociais.

⁶³ Cfr. LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 923.

⁶⁴ Cfr. *Ibidem*, OSWALD, Andrew J., «On the common claim that happiness equations demonstrate Diminishing marginal Utility of income», *IZA Discussion Papers*, No. 1781, 2005; GRIFFITH, Thomas D., «Progressive Taxation and Happiness», *Boston College Law Review*, Vol. 45, 2004, pp. 1363 – 1398.

⁶⁵ Cfr. LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 927; OSWALD, Andrew J., *op. cit.*; EASTERLIN, Richard A., *op. cit.*

respostas podem ser influenciadas por uma série de factores, tanto relacionados com o inquérito em si e com o ambiente no qual este é realizado, como com o próprio inquirido.⁶⁶ Por exemplo, o significado de expressões como «muito feliz», presentes no inquérito, pode ser interpretado de formas diferentes por várias pessoas, bem como as normas culturais do inquirido podem inibi-lo de expressar muita felicidade.⁶⁷ Além disso, as respostas podem variar em função da formulação das questões e dos vocábulos concretos nelas utilizados, bem como em função das questões anteriores.⁶⁸ Estes dois exemplos são de factores relacionados com o inquérito em si mesmo. Diferentes destes casos são aqueles em que o ambiente no qual o inquérito é realizado afecta as respostas dadas – serão estas as mesmas caso o inquérito seja realizado num ambiente depressivo, ou num ambiente alegre?⁶⁹ Finalmente, a própria metodologia empregue na realização do inquérito pode dar origem a respostas «enviesadas» - num inquérito deste género realizado com estudantes, foi adoptada a seguinte metodologia: a alguns deles, antes de responderem ao inquérito, foi pedido que recordassem três eventos recentes positivos e, a outros, três eventos recentes negativos. Os estudantes a quem foi pedido que recordassem eventos positivos relataram no inquérito uma maior satisfação com a sua vida do que aqueles a que pediram que recordassem eventos negativos.⁷⁰ Em suma, parece haver evidências de que este tipo de inquéritos está sujeito a uma série de problemas cuja influência nos respectivos resultados é difícil de estimar sendo que, como tal, estes podem não ser muito fiáveis.

Em segundo lugar, é possível que a «felicidade relatada» nos inquéritos decresça a um ritmo superior ao da «verdadeira felicidade» dos inquiridos.⁷¹ LAWSKY retrata esta possibilidade da seguinte maneira: imaginemos que é pedido a alguém que identifique, numa escala, o seu grau de felicidade. O primeiro passo que essa pessoa tem de dar é o de decidir o quão feliz considera que é. De seguida, tem de decidir o grau de felicidade que irá escolher revelar na escala que lhe foi apresentada. Pode haver casos nos quais os indivíduos, confrontados com este problema, apesar de se considerarem extremamente felizes, decidirem escolher relatar um grau de felicidade inferior, isto porque escolher um nível mais elevado poderia indicar que são

⁶⁶ Cfr. LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 924; GRIFFITH, Thomas D., *op. cit.*, p. 1368.

⁶⁷ Cfr. GRIFFITH, Thomas D., *op. cit.*, p. 1369. Quanto à questão

⁶⁸ Cfr. *Ibidem*.

⁶⁹ As respostas podem variar pelo simples facto de a realização do inquérito decorrer num dia em que faz sol ou num dia em que chove. Cfr. GRIFFITH, Thomas D., *op. cit.*, p. 1370.

⁷⁰ Cfr. LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 924.

⁷¹ Cfr. LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 925.

«demasiado felizes» ou que não poderiam ser mais felizes do que no momento do preenchimento do questionário.⁷²

Este mesmo problema é tratado por ANDREW OSWALD⁷³, mas com uma abordagem de cariz matemático. O Autor afirma que este género de estudos apenas permite provar empiricamente que os aumentos de «felicidade reportada» são cada vez menores com cada aumento sucessivo no rendimento. Assim, mostram apenas que a *felicidade relatada marginal* se comporta como a *utilidade marginal do rendimento* se comportaria, ou seja, que é *decrecente*. Ora, isto não implica que a felicidade real se comporte do mesmo modo que a «felicidade relatada», pois o facto de esta última ser uma função côncava⁷⁴ não determina que seja essa a forma da primeira.⁷⁵ Como tal, não se pode, com base nestes estudos, estabelecer uma relação específica entre o rendimento e a felicidade, mas apenas concluir que esta aumenta quando aquele cresce.

Em terceiro lugar, uma série destes estudos não tenta analisar a variação da felicidade ao longo do tempo, socorrendo-se antes do confronto do nível de felicidade de certos grupos de indivíduos (países, por exemplo) com níveis de rendimento diferentes, num determinado momento do tempo.⁷⁶ Ao observarem que o nível de felicidade em países cujos habitantes auferem maiores rendimentos não é substancialmente superior àquele de países cujos habitantes auferem rendimentos substancialmente menores, partem desta observação para concluírem que a *utilidade marginal* do rendimento é *decrecente*. Isto porque, caso esta não o fosse, os habitantes de países de maiores rendimentos teriam de ter um nível de felicidade muito superior aos dos países de rendimentos mais baixos. No entanto, esta metodologia não é a mais correcta, uma vez que não permite observar de que modo se comporta a felicidade dos habitantes dos vários países à medida que os seus rendimentos aumentam ou diminuem. RICHARD EASTERLIN vem apontar-lhes, precisamente, esta crítica.⁷⁷ Num estudo por si realizado, ao analisar os dados publicados sobre a *felicidade relatada* em vários países ao longo de vários anos (ou seja, tendo em consideração o factor temporal), chegou à conclusão de que esta se mantinha praticamente inalterada apesar de alguns deles (*in casu*, os Estados Unidos da América e o Japão) terem vivido períodos de grande crescimento económico.⁷⁸ A serem

⁷² Cfr. *Ibidem*.

⁷³ Cfr. OSWALD, Andrew J., *op. cit.*

⁷⁴ Ou seja, uma função com a forma daquela representada *supra*, na *Figura 1*.

⁷⁵ Cfr. OSWALD, Andrew J., *op. cit.*, p. 4.

⁷⁶ Cfr. EASTERLIN, Richard A., *op. cit.*, p. 243; LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 925.

⁷⁷ Cfr. EASTERLIN, Richard A., *op. cit.*, p. 251; LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 925.

⁷⁸ Cfr. *Idem*, p. 249; LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 926.

levados «à letra», estes resultados implicariam que a *utilidade marginal* do rendimento seria nula, algo que não parece fazer grande sentido... Em jeito de conclusão, o referido Autor deixa apenas o aviso de que este género de estudos, que parte de comparações «instantâneas» e esquece a observação ao longo do tempo parece não ser um meio muito fiável para provar que a *utilidade marginal* do rendimento é *decrecente*.⁷⁹

Finalmente, uma última crítica a esta via pela qual se tenta provar a *utilidade decrecente* do rendimento é o facto de estar longe de ser consensual uma correspondência entre *utilidade* e *felicidade*.⁸⁰ Não se conseguindo estabelecer uma identidade entre estes dois conceitos, não é possível afirmar que estes estudos do bem-estar subjectivo dos indivíduos provam que a *utilidade marginal* do rendimento é *decrecente*. Eles podem ser úteis no que toca à *utilidade marginal decrecente* em geral, mas já não no que toca à *utilidade marginal* do rendimento.⁸¹

1.2.2.4. Rejeição da teoria da utilidade marginal decrecente do rendimento – consequências e relação com o princípio da capacidade contributiva

Como pudemos ver ao longo do ponto anterior, a *teoria da utilidade marginal decrecente do rendimento* não é isenta de críticas e, mais do que isso, apresenta-se como uma construção teórica que, apesar de ser bastante intuitiva e, como tal, parecer, à primeira vista, protegida pela razão e pela realidade, se afigura como bastante frágil e impossível de provar. Como nos diz FRIEDRICH HAYEK, foram os próprios desenvolvimentos modernos da análise da utilidade que vieram deitar por terra esta teoria.⁸² Uma vez que se trata de uma construção de difícil ou mesmo impossível prova, vamos ter de a rejeitar enquanto algo que possa fundamentar uma determinada forma de oneração dos contribuintes com o imposto. Ora, a rejeição desta teoria dá origem a algumas consequências, especialmente no que toca ao *princípio da capacidade contributiva* e à *tributação progressiva do rendimento*.

Vejamos primeiro as suas consequências no que toca ao *princípio da capacidade contributiva*. Já observámos que esta tem de ser aferida em função dos rendimentos dos contribuintes e que há de ser tanto maior quanto maiores forem estes. Com a rejeição, a nosso ver justificada, da

⁷⁹ Cfr. EASTERLIN, Richard A., *op. cit.*, p. 252; LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 926.

⁸⁰ Cfr. LAWSKY, Sarah B., *op. cit.*, p. 926.

⁸¹ Cfr. *Idem*, p. 927.

⁸² Cfr. HAYEK, Friedrich von, *op. cit.*, p. 310.

teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento, deixamos de poder afirmar «preto no branco» que a *capacidade contributiva* aumenta numa medida maior do que aumentam os rendimentos dos contribuintes. Verdade seja dita, nunca o fizemos, mas quando nos propusemos a aferir em que medida varia esta com os rendimentos dos contribuintes colocámos essa hipótese. Esta rejeição faz-nos ficar pelo que já referimos, que a capacidade contributiva aumenta com o rendimento. Mas não sabemos se aumenta na medida deste ou mais do que este. Assim sendo, não nos é possível dizer com certeza que tipo de tributação do rendimento concretizará a *igualdade material de sacrifício* que já múltiplas vezes referimos durante o tratamento deste *princípio da capacidade contributiva*. Esta tanto poderá ser progressiva como proporcional, uma vez que o facto de a capacidade contributiva aumentar com o rendimento apenas implica que sujeitos que auferirem rendimentos superiores contribuam com um maior valor para o financiamento do Estado. Ora, uma imposição proporcional sobre o rendimento também cumpre esse requisito sendo que um contribuinte que auferir rendimentos, por exemplo, dez vezes superiores aos de outro contribuinte, também irá contribuir com um valor dez vezes superior àquele com que contribuirá este último para o financiamento do Estado. Em termos relativos, isto é, representado como parte do seu rendimento, será um valor igual, mas em termos absolutos será um valor maior, tanto maior quanto forem os seus rendimentos.

Já no que toca às consequências desta rejeição para a *tributação progressiva do rendimento*, elas derivam precisamente do que acabámos de enunciar no que toca à *capacidade contributiva*. Uma vez que não sabemos de que modo esta varia com os rendimentos dos contribuintes, não podemos afirmar que será uma imposição progressiva⁸³ sobre estes que concretizará uma *igualdade material* perante o imposto. Deste modo, não nos é possível concluir que é esta forma de tributação que, cumprindo as exigências do *princípio da capacidade contributiva*, propicia uma distribuição *justa* dos encargos com o financiamento do Estado pelos vários cidadãos. Isto implica que a tributação progressiva não possa ser justificada com este argumento, de que apenas ela pode assegurar esta justiça na distribuição dos encargos; implica que ela não se possa ancorar no *princípio da capacidade contributiva* e, implica ainda, que qualquer tentativa de justificar essa forma de tributação invocando esse princípio se afigure como inválida,

⁸³ Pelo menos uma imposição progressiva por escalões como a conhecemos actualmente, na qual a taxa de tributação sobe a um ritmo bastante superior ao qual aumentam os rendimentos dos contribuintes.

surgindo-nos ela (a tributação progressiva do rendimento) como uma forma de imposição totalmente arbitrária e carente de justificação se não encontrarmos outro rumo que a norteie.⁸⁴

2. As finalidades da tributação pessoal: financiamento do Estado, justa distribuição dos encargos e *distribuição da riqueza*

Quando, ao longo dos pontos anteriores deste trabalho, tratámos o *princípio da capacidade contributiva*, bem como os conceitos da *tributação progressiva do rendimento* e da *utilidade marginal* deste último, como ele relacionados, tratámo-los na óptica de um dos *fins* da tributação do rendimento, sendo ele o da *justa distribuição dos encargos* com o financiamento do Estado pelos vários cidadãos. A única resposta que o *princípio da capacidade contributiva* nos dá a este respeito é que os titulares de maiores rendimentos devem contribuir em maior medida para este financiamento – só assim teremos uma *justa* distribuição dos encargos do Estado pelos vários contribuintes. Isso pode ocorrer tanto como uma contribuição que se afigure superior apenas em valor absoluto, mas igual em valor relativo, bem como com uma contribuição que se afigure superior àquela suportada por indivíduos com menores rendimentos tanto em valor absoluto como relativo – sendo que a este último caso corresponderia uma tributação progressiva do rendimento. É verdade que este princípio nos dá estas duas hipóteses para o concretizarmos, mas não cremos que a escolha entre elas (tributação progressiva e proporcional) seja uma escolha livre. Com efeito, uma tributação progressiva, que onera em termos tanto relativos como absolutos os titulares de maiores rendimentos na sociedade deve, em nosso entendimento, ser devidamente justificada para que possa ser aplicada. Não se apresentando como provada a *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento*, não é possível afirmar que esta tributação cumpre a exigência da *igualdade material* dos contribuintes perante o imposto, pois *discrimina* negativamente contribuintes titulares de rendimentos mais elevados ao retirar-lhes uma parcela superior destes.

⁸⁴ Como veremos *infra*, nem toda a progressividade que se afirme justificar-se com base no *princípio da capacidade contributiva* será um designio meramente arbitrário. Com efeito, um imposto pode ser progressivo pelo simples facto de que cidadãos que auferirem rendimentos inferiores a um determinado valor estejam completamente isentos do pagamento de imposto. Esta circunstância pode justificar-se pelo facto de esses cidadãos, pura e simplesmente, não terem *capacidade* para contribuir para o financiamento dos encargos com o sustento do Estado. Uma progressividade que tiver por base estas circunstâncias, ainda que baseada no *princípio da capacidade contributiva* não será, como veremos, arbitrária.

Porque existe então, em tantos dos actuais sistemas fiscais, uma tributação progressiva do rendimento? Poderíamos dizer, com ANÍBAL ALMEIDA, que ela existe num contexto em que o Estado surge como «monopolista legal» do poder tributário e que, como qualquer monopolista, divide «o seu «mercado» em diferentes sectores por *categorias* (*grupos*, ou *classes*, ou *escalões...*) de «poder de compra», de modo a *absorver*, agora, a «*margem*» de, digamos, «*capacidade contributiva*» excedentária ou não actualizada dos “*numerosos contribuintes*”, ou seja, o equivalente (do outro lado do espelho) àquilo que Alfred Marshall designou como “*renda dos consumidores?*”: no caso e em conjunto, e agora *do avesso*, como *consumidores «anónimos»* de *alegados «bens públicos»*, de produção principalmente financiada por *impostos...*».⁸⁵ Também poderíamos afirmar, agora com ADAM SMITH, que esta existe porque «não há artimanha que um governo aprenda mais depressa de outro do que essa de extorquir dinheiro dos bolsos dos particulares».⁸⁶ Apesar de cremos, olhando bem à realidade das coisas, que o grande motivo que leva à existência da tributação altamente progressiva do rendimento como a temos hoje entre nós é precisamente esse, o de maximizar as receitas fiscais independentemente de quaisquer outros fins que a tributação pretenda cumprir, tendo como o seu grande objectivo «depenar o ganso de modo a obter o máximo de penas com o mínimo de sibilos»⁸⁷, a verdade é que essa não é uma finalidade que a possa justificar. Qual será, então, a pedra de toque que permite sustentar e validar a tributação progressiva do rendimento? Encontramo-la na finalidade da *distribuição da riqueza e da diminuição das desigualdades sociais*, um *telos* do nosso sistema fiscal que se encontra, até, cristalizado na nossa Constituição⁸⁸.

⁸⁵ Cfr. ALMEIDA, Aníbal, «Teoria Pura da Imposição», *cit.*, pp. 163-164.

⁸⁶ Cfr. SMITH, Adam, *An Inquiry into the Nature and the Causes of the Wealth of Nations* (The Glasgow Edition: R. H. Campbell, A. S. Skinner & W. B. Todd, eds.), 2 vols., Oxford, Clarendon, 1976 p. 861 (=II, 544), *apud* ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2005, p. 536, nota 3049.

⁸⁷ Em inglês: «The art of taxation consists in so plucking the goose as to obtain the largest amount of feathers with the least possible amount of hissing». Esta frase é atribuída a Jean-Baptiste Colbert, ministro das finanças de França de 1665 a 1683, durante o reinado de Luís XIV e um dos grandes responsáveis pelo mercantilismo industrial francês, também conhecido por *colbertismo*. Além de grande responsável por esta política económica, orquestrou também uma massiva reforma fiscal em França.

⁸⁸ A este propósito há que conferir os seus (da Constituição) artigos n.º 103.º, n.º 1 e 104.º, n. 1 O primeiro, referindo-se ao sistema fiscal em geral, diz-nos que este há de ser progressivo e que tem como finalidade uma «*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*». Para GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, isto implica que o sistema fiscal, como um todo, esteja vinculado à diminuição das desigualdades sociais, o que exige, designadamente, a sua progressividade. Já quanto ao imposto sobre o rendimento pessoal, a CRP vincula-o também, expressamente, à diminuição das desigualdades, sendo ele considerado pelo legislador constitucional como um instrumento apto, por excelência, a cumprir essa função de *redistribuição*. Mais uma vez, a marca da vinculação a uma função redistributiva é a exigência de progressividade deste imposto, partindo o legislador do pressuposto (como veremos mais adiante, errado) de que apenas o imposto progressivo é capaz de diminuir as desigualdades de rendimento e de riqueza entre os vários cidadãos.

Para uma análise detalhada destes artigos da CRP, Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª Edição Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, Vol. 1, pp. 1087-1102.

Ao longo de grande parte da história, as pessoas nasciam e permaneciam numa posição económica relativamente rígida, sendo a distribuição da riqueza algo determinado pela natureza ou por Deus. Até então, esta distribuição não era encarada como um problema, mas como uma «ordem natural das coisas». Apenas quando se descobriu que o Estado poderia ter impacto nesta distribuição, determinando-a e alterando-a, passou este a ser um tópico discutido, sendo que desde então nunca deixou as discussões políticas, económicas e filosóficas.⁸⁹

Com efeito, no início da sua história moderna⁹⁰, até finais do século XIX, os defensores do sistema progressivo de tributação do rendimento faziam-no apenas com base na *teoria da igualdade de sacrifício* (teoria essa que já aqui explorámos), sendo que, de acordo com ela, o imposto apenas poderia ser moderadamente progressivo, não podendo dar azo a impostos com taxas até 50% como existiam na Florença do século XV.⁹¹ Ainda assim, aqueles que o defendiam com esta justificação eram uma minoria, pois a generalidade dos economistas e juristas que se debruçavam sobre a ciência da tributação consideravam que o imposto progressivo seria um produto do mero arbítrio do legislador e que, a ser implementado algum esquema fiscal desse género, se estaria a abrir um precedente que permitiria progressividades

⁸⁹ Cfr. LAMONT, Julian e FAVOR, Christi, *op. cit.*

⁹⁰ Verdadeiramente, a história do imposto progressivo não se inicia apenas no século XIX. O primeiro exemplo de tributação progressiva de que há memória era o imposto directo (εἰσφορά) cobrado em Atenas nos tempos de Sólon (596 a.C.). Este era um imposto sobre a propriedade agrícola e era cobrado tendo em conta a produção das terras – o valor da propriedade era obtido com base no valor da produção, considerando-se este último com 1/12 do primeiro. Apesar de ter uma taxa de tributação única, este imposto era progressivo, sendo que esta progressividade era atingida, não através de uma graduação nas taxas, mas sim através de uma diferente avaliação das propriedades agrícolas das diferentes classes de contribuintes – estas não eram todas avaliadas em 12 vezes o valor da produção, mas antes em valores inferiores, existindo também uma completa isenção do pagamento de imposto para os contribuintes da classe mais baixa (aqueles que tinham uma produção inferior a 200 medidas de produtos líquidos ou secos). Apesar de não ser conhecido nenhum exemplo de tributação progressiva na Roma antiga, na Idade Média existiram vários casos de progressividade em países como França, Inglaterra e nas Cidades-Estado Italianas (não dizemos Itália pois esta apenas existe como país desde os fins do século XIX). Para uma exposição bastante completa acerca da história do imposto progressivo, Cfr. SELIGMAN, E. R. A., «Progressive Taxation in Theory and Practice», *American Economic Association Quarterly*, 3rd Series, Vol. 9 (Dec., 1908), pp. 1-334, pp. 10 e ss.

⁹¹ Cfr. HAYEK, Friedrich von, *op. cit.*, p. 310. Em Florença, a progressividade do imposto nasceu em 1443, quando foi aplicada, com o nome de *scala*, ao imposto geral sobre o património conhecido como *catasto*. Com o advento da progressividade, este imposto passou a ser conhecido por *graziosa*, por ser mais favorável às classes baixas que, até então, tinham sido as mais oneradas com o pagamento do imposto. A *graziosa* dividia os contribuintes em catorze classes e tributava-os a taxas que variavam entre 4 e 33,3%. Em 1447, surgiu o segundo imposto progressivo, também com catorze classes de contribuintes, mas agora com taxas que variavam entre os 8 e os 50%, a serem aplicadas sobre o rendimento. Apesar de a progressividade ter surgido em Florença com a justificação de que os ricos «fugiam» ao imposto proporcional que vigorava até então, sendo ela uma forma de assegurar que estes suportavam a sua parte do fardo do imposto, rapidamente os Medici aproveitaram a imposição progressiva como uma arma a utilizar contra os seus rivais. A propósito da experiência florentina com a progressividade durante o século XV, Cfr. SELIGMAN, E. R. A., *op. cit.*, pp. 21 e ss.

desmedidas, das quais o único limite seria o puro confisco.⁹² No entanto, ao mesmo tempo que o imposto progressivo, defendido por alguns com base nesta justificação e por outros rejeitado, começou a surgir uma nova base, humana, de apoio para esta forma de imposição, o *proletariado*.⁹³ Mas estes não invocavam uma qualquer *igualdade na tributação* para lutarem pela tributação progressiva, antes a sua utilização pelo Estado para obterem uma redistribuição dos rendimentos a favor dos pobres, ou seja, a seu favor⁹⁴, ou mesmo para, agora em termos mais radicais e ideológicos, em cumprimento do reclamado por KARL MARX e FRIEDRICH ENGELS no *Manifesto* em 1848, «através de uma violação despótica do direito de propriedade e do regime burguês de produção, acabar com a burguesia e distribuir, por si, todo o seu capital».⁹⁵

Efectivamente, o sistema de tributação progressiva, olhado de uma certa óptica, pode ser um instrumento de redistribuição de rendimentos: recorrendo a um exemplo numérico fornecido por TEIXEIRA RIBEIRO temos que: «se a produção dos bens públicos custa 1000, e se, com o sistema proporcional, o grupo dos pobres pagava 800 de impostos e o grupo dos ricos 200 e, com o sistema progressivo, o grupo dos pobres passa a pagar apenas 700, é claro que isso corresponde a os bens públicos embaratecerem para os pobres, encarecendo para os ricos, e, portanto, equivale a um aumento do rendimento dos primeiros».⁹⁶ Além disto, ao mesmo tempo que pode ser utilizado para redistribuir a riqueza, serve também para reduzir as desigualdades sociais, pois ao retirar aos ricos uma parcela superior do seu rendimento, deixa-os menos ricos do que faz os pobres mais pobres, e estes «sentem tanto menos a sua pobreza quanto menor a riqueza dos ricos».⁹⁷

2.1. Argumento Histórico-Político

Como já tínhamos vindo a indiciar, esta justificação da tributação progressiva do rendimento com base no argumento de que ela pode ser utilizada como um instrumento para proceder a uma redistribuição da riqueza entre os vários «grupos sociais» é de natureza política, já não económica pois, «numa distinção crua entre os jogos da política e da economia, os últimos

⁹² Cfr. HAYEK, Friedrich von, *op. cit.*, p. 310; LEUBE, Kurt R., «Avant-propos» in HALL, Robert e RABUSHKA, Alvin, *op. cit.*, pp. 7-10, p. 7.

⁹³ Cfr. RIBEIRO, José Joaquim, Teixeira, *op. cit.*, p. 286.

⁹⁴ Cfr. *Idem*, p. 287.

⁹⁵ Cfr. LEUBE, Kurt R., *cit. in* HALL, Robert e RABUSHKA, Alvin, *op. cit.*, p. 7.

⁹⁶ Cfr. RIBEIRO, José Joaquim, Teixeira, *op. cit.*, p. 287.

⁹⁷ Cfr. *Ibidem*.

preocupam-se em aumentar o bolo e, os primeiros, em distribuí-lo».⁹⁸ Aliás, a redistribuição vertical, ou seja, aquela que se realiza de ricos para pobres, é um dos três pilares mais importantes do estado social moderno⁹⁹, sendo que alguns financistas partem desta exigência política para *exigir* uma tributação progressiva do rendimento.¹⁰⁰

Mas porquê redistribuir os rendimentos e a riqueza da população com vista à diminuição das desigualdades? Será que essas desigualdades, criadas pela distribuição de recursos proporcionada pelo *mercado*, são algo nefasto e que deve ser reduzido ou mesmo eliminado? Mais, será que o *fim* de redistribuição da riqueza patente no hodierno estado social e de bem-estar é algo que implique um sistema de tributação progressiva dos rendimentos? É difícil responder a estas questões, mas ainda assim tentaremos fazê-lo de uma forma breve.

Em primeiro lugar, cumpre afirmar uma vez mais que a redistribuição dos rendimentos com vista à diminuição das desigualdades é um objectivo de natureza política. Com efeito, como já referimos, ela surge como uma exigência dos *socialistas científicos*¹⁰¹, num contexto histórico e económico concreto, no qual a riqueza das nações industriais se encontrava concentrada, sobretudo, nas mãos de poucos «capitalistas burgueses», e no qual grandes massas de operários «*explorados*» viviam em condições miseráveis, quais «vítimas» do sistema económico capitalista. Um dos objectivos que os adeptos do *socialismo* pretendiam alcançar era uma mais justa distribuição da riqueza e dos recursos produtivos – estes deviam ser detidos pelo proletariado numa determinada forma de *propriedade colectiva* –, com vista a obter um sistema económico e político *socialista*. Estes ideais políticos, apesar de não se terem concretizado¹⁰², foram lentamente absorvidos pelos sistemas políticos em vigor até ao culminar do nascimento

⁹⁸ Cfr. ALESSINA, Alberto e RODRIK, Dani, «Distributive politics and economic growth», *Quarterly Journal of Economics*, 109 n.º 2, pp. 465-490, p. 465. No mesmo sentido, de que a redistribuição é um objectivo político, e não económico, ver RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *op. cit.*, pp. 285 e ss..

⁹⁹ Cfr. ALMEIDA, Aníbal, «Imposto regressivo e redistribuição», *cit.*, p. 121.

¹⁰⁰ Cfr. *Idem*, p. 125.

¹⁰¹ O *socialismo científico*, hoje em dia mais conhecido como *comunismo* é a vertente do socialismo criada, em contraposição ao *socialismo utópico*, por MARX e ENGELS. Enquanto que os *socialistas utópicos* (de entre os quais se destacam SAINT-SIMON, FOURIER e OWEN), num espírito iluminista, consideravam o socialismo como o resultado de uma razão absoluta que bastava mostrar ao mundo para que este a adoptasse como verdadeira e, assim, se pudesse libertar *toda a humanidade* das grilhetas do sistema capitalista, tendo acabado por adoptar uma forma de propaganda pacífica para espalharem os seus ideais, os *socialistas científicos*, por sua vez, viam o sistema socialista como uma forma histórica de sociedade, tornada necessária pelas contradições do modo de produção capitalista. Explicada por estas contradições era a luta de classes entre operários (explorados) e burgueses (exploradores), aparecendo os primeiros como a única força capaz de levar avante a transformação da sociedade capitalista numa sociedade socialista, através da destruição da propriedade privada capitalista e da distribuição dos recursos produtivos pelo proletariado. Cfr. NUNES, António José Avelãs, *op. cit.*, pp. 338-341.

¹⁰² Com excepção, claro, de em países como a Rússia e a posterior União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, a China, Cuba, Vietname, Coreia do Norte, etc.

do estado social («*welfare state*»), sendo que a distribuição da riqueza com vista à diminuição das desigualdades é, já o dissemos, um dos seus pilares fundamentais. Este é um dos vários «porquês» que permitem pugnar pela redistribuição dos rendimentos.

Ainda no ramo da política, a redistribuição dos rendimentos pode surgir como uma «exigência» dos cidadãos num contexto democrático. Com efeito, os eleitores num regime democrático podem ter preferências¹⁰³ no sentido da redistribuição dos rendimentos, sendo que, se assim for, votarão em quem apresentar as medidas redistributivas que mais lhes agradem.

2.2. Argumento Económico

Em segundo lugar, mesmo tratando-se de um fim de natureza política, ele pode, além de politicamente, ser economicamente justificado. A redistribuição dos rendimentos pode mesmo ser necessária ao combate das situações de crise e de depressão inerentes aos ciclos económicos que vêm associados ao sistema capitalista de produção. Em tempos, MALTHUS sugeriu que uma forma de combater essas situações negativas seria incentivar o luxo dos ricos para fazer a felicidade dos pobres, permitindo-os consumir sem limitações de modo a aumentar a *procura efectiva* na economia.¹⁰⁴ Ora, na actual era de produção em massa, o «esbanjar» de dinheiro dos ricos não é, de todo, suficiente para assegurar uma adequada cobertura da oferta. Afinal de contas, se a produção é massificada, também o terá de ser a procura, sendo para tal necessário aumentar o consumo dos «pobres».¹⁰⁵

¹⁰³ No que toca aos motivos pelos quais os vários cidadãos podem ter preferências redistributivas, ALESSINA e GIULIANO apresentam-nos uma lista extensiva, mas não exaustiva, das mesmas. Estas podem decorrer, por exemplo, da história dos próprios indivíduos com infortúnios, o que os pode tornar menos optimistas relativamente ao futuro e desejar uma maior equalização dos rendimentos na sociedade; das perspectivas culturais sobre se o mais importante é o indivíduo ou o colectivo; da doutrinação dos indivíduos, por exemplo, em regimes comunistas; da estrutura das famílias e da sua maior ou menor dependência de acções estatais distributivas. As preferências dos indivíduos acerca da redistribuição também podem ser influenciadas pelas suas percepções do que é ou não justo no que toca à obtenção de rendimentos, especialmente no que toca à distinção entre a obtenção de rendimentos com «esforço» e a sua obtenção devida à «sorte» (como acontece, por exemplo, com quem nasceu numa abastada família e recebe uma enorme fortuna como herança. Finalmente, o desejo de ter notoriedade social também pode ter um impacto neste domínio. Para um estudo aprofundado de todos estes factores que podem influenciar as preferências redistributivas numa população, Cfr. ALESSINA, Alberto e GIULIANO, Paola, «Preferences for redistribution», *IZA Discussion Papers*, No. 4056, 2009. Disponível on-line em <<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:101:1-20090327233>>. Data de Acesso: 18/06/2015.

¹⁰⁴ Cfr. NUNES, António José Avelãs, *op. Cit.*, p. 503.

¹⁰⁵ Cfr. *Ibidem*.

Neste sentido, na senda da Grande Depressão, o economista britânico JOHN KEYNES identificou um grande vício que marca as economias capitalistas, «o facto de a repartição do rendimento entre os indivíduos ser arbitrária e carecer de equidade», sendo uma grande responsabilidade do Estado corrigi-lo.¹⁰⁶ Nas palavras do Autor, «Podem justificar-se, por razões sociais e psicológicas, desigualdades significativas de riqueza, mas não desigualdades tão marcadas como as que actualmente se verificam».¹⁰⁷ Foram estas grandes diferenças na repartição do rendimento e, ao mesmo tempo, as vantagens económicas que a redistribuição com vista á diminuição das desigualdades poderia trazer que vieram legitimar a intervenção do Estado neste sentido, uma intervenção em busca de maior igualdade e justiça – intervenção essa que, como já referimos, foi abertamente acolhida pelo *welfare state*¹⁰⁸ que surge no pós Segunda Guerra Mundial, presente na economia, nas relações sociais e no reconhecimento de direitos aos trabalhadores, um estado de bases *keynesianas*.¹⁰⁹

2.3. Argumento da Justiça Distributiva

Finalmente, há mais um ponto a referir relativamente ao «porquê» de se poder pugnar pela redistribuição dos rendimentos e conseqüente diminuição das desigualdades. Já várias vezes referimos, a este propósito, expressões como «mais justa distribuição da riqueza», referindo-nos à distribuição que, em violação daquela criada originariamente pelo mercado, seria realizada com o auxílio de um sistema de imposição progressiva sobre o rendimento. Mas porque é que esta distribuição será, afinal de contas, mais *justa* que aquela existente antes dela? No campo da filosofia poderemos encontrar respostas para estas questões, olhando às *teorias/princípios de justiça distributiva*. No ponto que se segue, ao mesmo tempo que

¹⁰⁶ Cfr. *Idem*, p. 504. Além deste vício que referimos, um outro grande problema que assombraria, na óptica deste distinto economista, o sistema capitalista de produção seria a possibilidade da existência de desemprego involuntário, problema esse que também competiria ao Estado resolver.

¹⁰⁷ Cfr. KEYNES, John Maynard, *The General Theory of Employment, Interest and Money*, pp. 372-374, in KEYNES, John Maynard, *The Collected Writings of John Maynard Keynes*, (29 volumes), MacMillan, Londres, 1973, *apud* NUNES, António José Avelãs, *op. cit.*, p. 505, nota 239.

¹⁰⁸ Apesar de a justificação para a intervenção do Estado Providência na diminuição das desigualdades sociais ser uma de base económica, não é possível separá-la do desejo político dos *socialistas* de lutar contra esta realidade e de melhorar as condições do proletariado. No sentido de que, mesmo não reduzindo a influência da teoria de Keynes, foram as lutas dos trabalhadores e a própria existência da URSS e da comunidade socialista no pós-guerra que deram origem aos ganhos para os trabalhadores (proletariado) com o advento do Estado Providência, Cfr. NUNES, António José Avelãs, *op. cit.*, p. 504, nota 238.

¹⁰⁹ Cfr. *Idem*, pp. 505-507.

examinaremos alguns princípios de justiça distributiva, tentaremos descortinar também, se existe ou não, algum deles que exija uma tributação progressiva do rendimento para se realizar.

2.3.1. Princípios de Justiça Distributiva – tipos e conteúdo

Os *princípios de justiça distributiva* tentam responder à questão de saber quais são os sistemas e/ou as distribuições dos recursos¹¹⁰ que dele resultam que se afiguram preferíveis, de um ponto de vista moral¹¹¹, numa sociedade, sendo que oferecem um guia de moralidade relativamente aos problemas com que ela se pode deparar e às escolhas que pode fazer para lhes responder de forma justa.¹¹² É verdade que os sistemas em vigor e as distribuições que originam se encontram em constante mutação, fruto dos processos políticos e históricos das sociedades. Neste contexto, o objectivo das *teorias* que aqui vamos abordar é guiar-nos para sistemas e distribuições de recursos mais justas tendo em conta a moral inerente ao Ser Humano. Para atingirem este objectivo, estes *princípios* focam-se, essencialmente, sobre três tópicos:

- 1) Em primeiro lugar, para que possam cumprir os objectivos a que se propõem, estas teorias têm de definir aquilo que é relevante para a justiça distributiva, que recursos há a ter em conta na distribuição que se pretende alcançar – é o rendimento que se pretende distribuir? Ou a riqueza? Serão, por sua vez, as oportunidades? Ou os empregos? Há até quem considere a distribuição de grandezas como a *utilidade* ou o *bem-estar*, consideradas em si mesmas.¹¹³

¹¹⁰ Mais especificamente, com os benefícios e encargos decorrentes da actividade económica das sociedades.

¹¹¹ Sempre que ao longo deste ponto utilizarmos vocábulos como «moral», «moralidade», «moralmente», ou afins, estaremos a utilizá-los em sentido técnico, ou seja, com o sentido que lhes é conferido pela filosofia.

Segundo a *Stanford Encyclopedia of Philosophy*, o termo «moral» pode ser utilizado com dois significados: um *descritivo* e um *normativo*; *descritivamente*, para se referir a códigos de conduta definidos por uma sociedade, algum outro grupo como uma religião, ou aceite por um indivíduo para regular o seu próprio comportamento; *normativamente*, para se referir a um código de conduta que, em determinadas condições especificadas, seria aceite por todos os indivíduos racionais. Pelo menos nesta sua segunda acepção, a *moral* é, em última instância, uma bússola pessoal que aponta para o que é certo ou errado, sendo, nesse sentido, óptica ao Ser Humano, ao contrário da *ética*, sempre ligada a um elemento externo.

Cfr. GERT, Bernard, «The Definition of Morality», *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, *cit.*

Recurso *on-line* disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2012/entries/morality-definition/>>

Data de acesso: 09/06/2015.

¹¹² Cfr. LAMONT, Julian e FAVOR, Christi, *op. cit.*

¹¹³ Cfr. *Idem*. Exemplo paradigmático deste caso é o *utilitarismo*, cujo fim último é a maximização da *utilidade* das sociedades.

- 2) Em segundo lugar, já se sabendo quais são os recursos que cumpre distribuir, há que determinar quem serão os destinatários dessa distribuição – indivíduos? Grupos de indivíduos? Classes sociais?¹¹⁴
- 3) Finalmente, havendo-se definido os recursos cuja distribuição se quer justa e os seus destinatários, é necessário estipular o modo pelo qual se alcançará essa justiça – será que se pretende alcançar uma igualdade radical? A maximização da grandeza escolhida? Deverão os recursos ser distribuídos de acordo com características pessoais dos destinatários?¹¹⁵

Tendo em conta estes três tópicos sobre os quais se debruçam estes *princípios*, podemos agora elencar três tipos de *princípios de justiça distributiva* e tentar descortinar a sua relação com a tributação progressiva do rendimento. Adiantamos, desde já, que um deles pode exigir para o seu cumprimento uma tributação deste género, outro pode permiti-la e outro opõe-se a ela. Vejamos:

a. *Igualdade Estrita*

Um princípio de igualdade estrita, ou de igualdade radical, determina que todos os indivíduos da sociedade devem receber o mesmo nível de serviços e de bens materiais, sendo normalmente justificado pelos seus proponentes com o argumento de que, moralmente, todas as pessoas são iguais¹¹⁶ e, como tal, todas devem receber o mesmo

¹¹⁴ Cfr. *Idem*.

¹¹⁵ Cfr. *Idem*.

¹¹⁶ Esta concepção de *igualdade moral* do Ser Humano é uma que apenas começa a surgir como algo amplamente aceite em meados do Século XVIII, sendo que até aí se considerava que estes seriam desiguais por natureza, estabelecendo-se uma hierarquia natural entre eles. No entanto, esta concepção de uma *igualdade moral* ou *natural* já existe desde os tempos da Grécia Antiga, tendo sido desenvolvido pela corrente filosófica dos *estóicos*, que concebiam todos os seres *racionais* como portadores de uma *igualdade natural* e, mais tarde, pelos cristãos seguidores do *Novo Testamento*, que defendiam uma igualdade de todos os Seres Humanos perante Deus. Na época moderna, ela surge também ligada ao *Direito Natural* e à *teoria do contrato social*, defendida por pensadores como THOMAS HOBBS e JOHN LOCKE, sendo que ROSSEAU também considera que o estado natural do Homem é um de igualdade. Também no *imperativo categórico* de KANT se detecta a presença desta noção.

Abraçada pelas revoluções e movimentos sociais do Séc. XVIII, esta concepção de *igualdade moral* de todos os Homens é hoje amplamente tida como válida. Apesar de postular que todos devem ser tratados com o mesmo respeito e com a mesma dignidade, este *princípio de igualdade moral* nada nos diz quanto ao tratamento igual que deve ser dado a cada um tendo em conta as *características iguais* que todos possuem. Assim sendo, esta *igualdade moral* não nos diz nada quanto aquilo que deve ser considerado, ou não, *justo*. Tendo isto em conta, postulando apenas que todos os indivíduos devem ser tratados com o mesmo *respeito* e com a mesma *dignidade*, esta *igualdade moral* não implica que todos sejam tratados de forma igual quanto a outros assuntos que não os que acabámos de referir. Assim, não implica uma *igualdade estrita* na distribuição dos bens e da riqueza como defendem os adeptos das *teorias* que estamos a descrever em corpo de texto. Quanto a tudo o que dissemos, Cfr. GOSEPATH, Stefan, «Equality», *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, cit.

Recurso *online* disponível em: <<http://plato.stanford.edu/entries/equality/>>

Data de acesso: 09/06/2015.

tratamento.¹¹⁷ Assim, de acordo com este *princípio*, a única distribuição justa dos rendimentos e da riqueza será uma na qual todos os indivíduos tenham exactamente o mesmo nível destas realidades. De todos os *princípios de justiça distributiva* que podemos enumerar, este é aquele que mais fortemente apela a uma imposição progressiva sobre os rendimentos. Aliás, parece que num sistema como o actual, em que existe propriedade privada, para poder ser posta em prática esta igualdade, seria mister implementar uma tributação progressiva do rendimento. Mesmo que não servisse para proceder a uma *redistribuição* dos mesmos, facilmente seria utilizada para reduzir as desigualdades, tributando todos aqueles sujeitos que dispusessem de um rendimento superior aquele que lhes permitiria obter o nível de bens e serviços desejado para todas as pessoas de tal forma que os deixasse apenas com um montante de rendimento disponível correspondente a esse valor. Quanto aqueles que não dispusessem de rendimentos suficientemente elevados, cumpriria ao Estado financiá-los de modo a atingirem o patamar de rendimento desejável.

No entanto, olhando bem à realidade, parece que acabaria por não existir qualquer tipo de tributação – que sentido teria para alguém esforçar-se por obter um rendimento superior aquele limite permitido pelo Estado, se este seria confiscado? Aliás, uma vez que o Estado se proporia a distribuir por todas as pessoas um montante de rendimento que lhes permitisse obter a mesma quantidade de bens e serviços (ou mesmo a fornecer a cada indivíduo um cabaz tipificado de bens – sendo esta a melhor forma de cumprir esta *igualdade radical*), que sentido teria, para quem quer que fosse, trabalhar com vista à obtenção de rendimentos? Parece-nos que este *princípio* se afigura, na melhor das hipóteses, como utópico...

b. *Princípio da Diferença*

Inserido na teoria de justiça distributiva mais discutida nos últimos quarenta anos, criada por JOHN RAWLS na sua *magnum opus A Theory of Justice*, o *princípio da diferença* diz-nos que as desigualdades económicas e sociais a existirem numa sociedade têm de respeitar duas condições: têm de se encontrar ligadas a posições abertas a todos os indivíduos de acordo com uma *igualdade de oportunidades* e têm, ainda, de existir de modo a beneficiarem

¹¹⁷ Este princípio levanta, antes de mais, dois problemas: implica saber como se mede o «nível» de bens e serviços que cada um deve ter à sua disposição e, além disso, saber em que momento temporal deve esta igualdade estar cumprida. Quanto ao primeiro entrave, a solução mais consensual é a utilização do dinheiro como o índice para auferir o valor dos bens e serviços. Quanto à segunda questão, uma vez que não é essencial para o nosso Estudo, apenas lhe fazemos referência. Cfr. *Idem*, o Artigo de enciclopédia que temos vindo a citar.

ao máximo os membros menos avantajados da sociedade.¹¹⁸ Ou seja, de acordo com este *princípio*, uma distribuição será justa desde que, ainda que contendo diferenças, se afigure como o mais vantajosa possível para os membros menos avantajados da sociedade. Se as diferenças de rendimentos não tivessem impacto no esforço de trabalho das pessoas, este princípio acabaria por se transformar numa *igualdade radical* como a que acabámos de ver. No entanto, como sabemos que não é isso que acontece, e que a perspectiva de auferir mais rendimentos leva as pessoas a desenvolverem um esforço nesse sentido, este *princípio* permite a existência de diferenças no rendimento e na riqueza, mas sempre subordinadas à maximização da posição *absoluta*¹¹⁹ dos indivíduos «menos avantajados».

A grande vantagem que este *princípio* traz face a um de *igualdade estrita* é a de que pode ser concretizado de várias formas: é um princípio aberto quanto aos meios para o cumprir. Vejamos exemplos em que utilizamos a *tributação*: um sistema de *tributação progressiva* que tributa mais aqueles que auferem maiores rendimentos de modo a permitir que os mais pobres estejam isentos de tributação ou, mesmo não o estando, possam obter bens e serviços publicamente fornecidos que melhorem a sua posição satisfaz o *princípio da diferença*; mas também o pode satisfazer uma *tributação proporcional* na qual todos contribuem para o financiamento do Estado com a mesma parcela do seu rendimento, mas em que os titulares de menores rendimentos recebem uma muito maior quantidade de bens e serviços publicamente produzidos¹²⁰. Em suma, este *princípio*, sendo aberto quanto aos meios para a sua realização, não implica uma tributação progressiva do rendimento, ao invés do que acontece num de *igualdade estrita*.

c. *Princípios Libertários*¹²¹

Uma concepção da justiça distributiva completamente diferente das duas que acabámos de elencar é aquela fornecida pelos adeptos de *princípios libertários*, como por exemplo ROBERT NOZICK. Estes princípios, ao invés do que se passa com os anteriores, que nos

¹¹⁸ Cfr. LAMONT, Julian e FAVOR, Christi, *op. cit.*

¹¹⁹ Com efeito, aquilo que interessa para RAWLS é a posição absoluta destes indivíduos, não a *relativa*. O facto de poderem existir pessoas em condições milhões de vezes superiores às deles, ou seja, de poderem existir grandes desigualdades na sociedade não importa para este *princípio* desde que essas diferenças permitam melhorar a posição dos indivíduos na base da pirâmide social. Cfr. *Idem*.

¹²⁰ Se nesta segunda opção eles (os pobres) ficarem numa posição absoluta superior aquela em que estariam na primeira, então será esta solução que, de acordo com o *princípio da diferença*, deve ser adoptada, pois ela é mais benéfica para si e, ao mesmo tempo, sacrifica menos os outros membros da sociedade.

¹²¹ Cfr. LAMONT, Julian e FAVOR, Christi, *op. cit.*

tentam fornecer um determinado padrão de distribuição que consideram justo por determinados motivos, não se preocupam com a forma da distribuição, mas antes com o modo através do qual ela é conseguida.¹²² Assim, aceitam o mercado como o meio pelo qual a distribuição surgirá, sendo que esta distribuição será justa se as trocas nele feitas forem justas por si próprias.

Mas como serão estas trocas justas? Para responder a esta questão, NOZICK estabelece três *condições* que têm de ser cumpridas e ainda dois *princípios de justiça*. Quanto às primeiras temos que: a) uma pessoa que adquira um bem em concordância com o *princípio de justiça na aquisição* tem direito a esse bem; b) uma pessoa que adquira um bem em concordância com o *princípio de justiça na transferência* tem direito a esse bem; c) finalmente, ninguém tem direito a nenhum bem a não ser por repetição das duas condições anteriores. Quanto aos segundos, o *princípio de justiça na transferência* vem definir que estas devem ser realizadas através de contratos celebrados de livre e esclarecida vontade pelas partes, de modo a impedir furtos, fraudes, *etc.* Já o *princípio de justiça na aquisição* fornecido pelo Autor para justificar a aquisição de direitos de propriedade exclusivos sobre os bens é bastante controverso. Este *princípio* é construído com base na ideia de JOHN LOCKE de que todos somos proprietários de nós próprios e do nosso trabalho, sendo que ao misturarmos esse trabalho com partes do mundo material, passamos a ser proprietários também dessas partes do mundo. Quanto a esta ideia podem ser apontadas numerosas críticas¹²³, mas o Autor determina que não basta uma qualquer mistura do trabalho com o bem material, apenas trabalho que dê origem a um incremento do valor do bem, que crie valor acrescentado.¹²⁴

Verificadas as três condições enunciadas, ou seja, que as aquisições e as transferências dos bens no mercado sejam sempre realizadas em concordância com os *princípios de justiça*, a distribuição que daí resultar será justa. Não existe nenhuma intenção de se melhorar a posição dos membros menos avantajados da sociedade, nem nenhuma intenção de redistribuir os rendimentos e a riqueza. E não poderia existir, pois cada um

¹²² Nota-se aqui, por exemplo, um grande contraste com o *princípio da diferença*, aberto quanto aos meios mas não quanto aos fins. Neste caso, não são os *fins* que relevam para a justiça da distribuição, mas sim os meios através dos quais ela é alcançada.

¹²³ Cfr. LAMONT, Julian e FAVOR, Christi, *op. cit.* Quanto às críticas que podem ser feitas a esta ideia, elas são imensas. Por motivos de comodidade apenas iremos aqui expor uma delas, em nota de rodapé, fornecida pelo próprio NOZICK: «*why isn't mixing what I own with what I don't own a way of losing what I own rather than a way of gaining what I don't? If I own a can of tomato juice and spill it in the sea so its molecules... mingle evenly throughout the sea, do I thereby come to own the sea, or have I foolishly dissipated my tomato juice?*»

¹²⁴ Cfr. *Idem.* Mesmo esta forma de apropriação exclusiva, através da criação de valor acrescentado, não é isenta de críticas.

tem um *direito de propriedade absoluto* sobre todos os bens que adquiriu justamente no mercado, sendo que qualquer tentativa de redistribuição que implicasse retirar bens a quem os adquiriu justamente teria de ser vista como uma violação deste direito. O mesmo se passaria com a tributação, estando limitada, de acordo com estes *princípios (libertários, em geral)*, ao mínimo necessário para obter as receitas necessárias à protecção, pelo Estado, dos direitos de propriedade dos indivíduos – a única função que este teria. Assim sendo, qualquer tributação progressiva com o intuito de redistribuir o rendimento e diminuir as desigualdades sócias vai abertamente contra estes *princípios libertários*.¹²⁵

2.3.2. Princípios de Justiça Distributiva - Conclusão

Olhando a estes três tipos de *princípios de justiça distributiva*, mesmo sabendo que muitos outros existem, podemos ver uma discrepância no que toca à redistribuição da riqueza e às desigualdades sociais. Com efeito, enquanto que alguns podem advogar uma igualdade total como sendo a única forma justa de distribuição dos recursos, outros podem pugnar por uma total desigualdade, desde que a ela se tenha chegado com base em algumas condições que a tornam justa. Assim sendo, enquanto que adeptos de alguns destes princípios podem clamar que as desigualdades económicas e sociais existentes (muitas delas como corolário do actual sistema de produção capitalista) devem ser corrigidas, por exemplo através de um sistema de tributação progressiva do rendimento, adeptos de outros deles podem ser abertamente avessos a essa possibilidade. Como tal, não é líquido que se possa encontrar na *justiça distributiva como um todo* uma justificação para se pugnar pela redução das desigualdades sociais, e muito menos para uma tributação progressiva do rendimento.¹²⁶

2.4. A Redistribuição implica tributação (progressiva)?

Já vimos que a redistribuição dos rendimentos e da riqueza é uma justificação correntemente utilizada para que se tribute progressivamente o rendimento das pessoas. Mas será que esta forma de tributação é indissociável desse objectivo que com ela se pretende atingir? Por outras

¹²⁵ Para NOZICK, a própria tributação dos rendimentos obtidos pelos indivíduos pelas trocas que realizam no mercado vai contra o direito de propriedade absoluto de que estes dispõem, pois têm direito a todos os frutos do seu trabalho, sem excepção. Cfr. *Idem*.

¹²⁶ No entanto, como vimos, num *princípio de igualdade estrita* ou no *princípio de diferença* já a conseguimos encontrar.

palavras, será que a redistribuição dos rendimentos e da riqueza implica uma tributação progressiva dos mesmos? Para tratarmos esta matéria da melhor forma, há que começar por definir em que consiste, afinal, a redistribuição.

Como resultado da actividade económica exercida nas sociedades através dos mecanismos de mercado – no qual os seus vários actores interagem entre si, comprando e vendendo os mais variados bens, prestando qualquer serviço em que possamos pensar, trocando a sua força de trabalho por um salário, enfim, realizando trocas que visam beneficiar ambas as partes nelas envolvidas – os rendimentos e a riqueza, frutos dessa actividade, são distribuídos de determinada forma. Alguns sujeitos auferem mais rendimentos com a sua actividade no mercado; outros auferem menos. Uns acumulam património que, por sua vez lhes permite gerar ainda mais rendimentos; outros dissipam o património que o mercado lhes permitiu acumular. Em suma, cada interveniente fica com a sua fatia dos proveitos do funcionamento do sistema de mercado, sendo certo, porém, que essas fatias não são iguais, podendo ser, até, bastante diferentes, ficando uns com migalhas e outros com a quase totalidade do bolo. Ora, segundo a OCDE¹²⁷, a grande fonte das desigualdades que se verificam nesta distribuição (dos rendimentos gerados pelo mercado) é a grande dispersão dos rendimentos do trabalho e a prevalência nas sociedades de situações de «*part-time*» e de inactividade, sendo que chegam a essa conclusão ao verificarem, nos estudos por si levados a cabo, que a distribuição do «rendimento total de mercado» das famílias (conceito que engloba, ao lado dos rendimentos do trabalho, também os rendimentos do «auto-emprego»¹²⁸ e de capital auferidos pelos membros do agregado familiar) é mais concentrada (ou seja, menos desigual) do que aquela dos rendimentos do trabalho dos agregados familiares.¹²⁹ Olhando a uma dada distribuição dos rendimentos, fornecida pelo mercado, podemos encontrar desigualdades na forma como o rendimento se encontra distribuído pelos seus intervenientes.^{130;131} Quanto a estes, não podem

¹²⁷ Cfr. OECD, «Income Inequality and Growth: The Role of Taxes and Transfers», *OECD Economics Department Policy Notes*, no. 9, January 2012, pp. 3 e 4.

¹²⁸ Em inglês, «*self-employments*».

¹²⁹ O raciocínio é simples: se a distribuição dos «rendimentos totais» pela sociedade é menos desigual do que a dos rendimentos do trabalho (incluídos na primeira), então são estes os que influenciam, em maior medida, as desigualdades existentes. Do mesmo modo, ao contribuírem para que a distribuição do rendimento total seja menos dispersa, os rendimentos de «auto-emprego» e de capital, ainda que desigualmente distribuídos, contribuem menos para as desigualdades do que os rendimentos do trabalho.

Cfr. OECD, *op. cit.*, pp. 3 e 4.

¹³⁰ Existem vários indicadores que nos permitem medir estas desigualdades. De entre eles, o mais utilizado é o *coeficiente de Gini*, que mede a forma como o rendimento se encontra distribuído ao longo de uma dada distribuição. O seu valor varia entre 0 e 1, correspondendo o valor 0 a uma distribuição perfeitamente igual – ou seja, a casos em que todos os indivíduos, ou classes de indivíduos (se assim agrupados) possuem os mesmos rendimentos – e o valor 1 a uma distribuição perfeitamente desigual – casos em que um indivíduo (ou classe) é

ser olhados individualmente, mas antes devem ser agrupados por classes, de modo a que se possa comparar os seus rendimentos.¹³²

Quando se fala de redistribuição de rendimentos, aquilo que normalmente se está a referir é, precisamente, a sua redistribuição de uma classe (*contribuinte líquida da redistribuição*) para outra (*beneficiária líquida da redistribuição*)¹³³, com vista à obtenção de uma distribuição considerada mais justa do que aquela criada pelo mercado. A isto chama-se, como já referimos *supra*, «redistribuição vertical», de «ricos» para pobres»¹³⁴. Para a efectuar, o Estado adopta «políticas redistributivas» que podem ser concretizadas através de dois tipos de mecanismos, sendo eles os *impostos* e as *transferências*, sendo que o resultado dessas políticas (por outras palavras, o *grau de redistribuição*) será aferido através da diferença entre a desigualdade existente antes (na distribuição *original* dos rendimentos, criada apenas pelo mercado¹³⁵) e depois da sua aplicação (na distribuição já *corrigida* pelos mecanismos utilizados). No fundo, a medida da redistribuição ser-nos-á dada pela diferença entre duas diferenças, sendo estas últimas a diferença entre o rendimento das classes num momento inicial, *pré-redistribuição*, e a diferença entre esses rendimentos num momento final, *pós-redistribuição*. Com efeito, o conceito de desigualdade

detentor de todo o rendimento gerado na sociedade. Uma variante do *coeficiente de Gini* comumente utilizada é o *coeficiente de concentração*, que utiliza como base apenas o rendimento disponível das pessoas, ou seja, os seus rendimentos depois de impostos. Outra forma de aferir as desigualdades de uma distribuição é comparando os seus percentis de rendimento, por exemplo, o rendimento auferido pelos sujeitos inseridos no 10º percentil (os 10% mais pobres da sociedade) com aquele auferido pelos inseridos no 90º percentil (os 10% mais ricos da sociedade).

Quanto a estas medidas, Cfr. OECD, *op. cit.*, p. 4.

¹³¹ Segundo aquela que ficou conhecida como a *hipótese de Meltzer-Richard*, numa sociedade em que estas desigualdades sejam maiores, especialmente quando o seu rendimento médio for superior ao do votante-mediano (aquele que determina, no modelo destes Autores, o resultado das eleições), haverá uma maior tendência dos eleitores para preferirem governos que apresentem medidas redistributivas dos rendimentos. Através desta teoria o Autor explica que o aumento das taxas de imposto e das transferências sociais que tem vindo a ocorrer nos países desenvolvidos desde os finais do Século XIX se deve ao decréscimo da posição do eleitor mediano na distribuição dos rendimentos, tendo este vindo a posicionar-se, cada vez mais, abaixo da média de rendimentos da sociedade. Para mais detalhes acerca desta teoria, Cfr. MELTZER, Allan H. e RICHARD, Scott F., «A Rational Theory of the Size of Government», *Journal Of Political Economy*, Vol. 89, no. 5, The University of Chicago, 1981, pp. 914-927. Para um teste empírico da *hipótese de Meltzer-Richard* na Noruega, Cfr. BORGE, Lars-Erik e RATTSØ, Jørn, «Income distribution and tax structure: Empirical test of the Meltzer-Richard hypothesis», *European Economic Review*, 48, 2004, pp. 805-826.

¹³² Seria obviamente impossível comparar individualmente os rendimentos de todos os membros da sociedade considerados individualmente.

¹³³ Quanto à terminologia «*beneficiária líquida*» e «*contribuinte líquida*», Cfr. ALMEIDA, Aníbal, «Imposto Regressivo e Redistribuição», *cit.*, p. 122.

¹³⁴ Utilizamos aqui a distinção entre ricos e pobres, como duas classes sociais, por motivos de facilidade e bem sabendo que, ao fazê-lo, estamos quase que a caricaturar o actual Estado social como um «*Robin Hood*», que rouba aos ricos para dar aos pobres. Felizmente, a realidade não é tão simples, não se podendo reduzir assim a sociedade, a dois grupos, e inserindo-se neles todos os seus membros.

¹³⁵ Antes de *impostos e transferências*, portanto.

coincide com o conceito de diferença, sendo que haverá uma sua redução se, após a aplicação de políticas redistributivas, a diferença final for menor do que a inicial.¹³⁶

É verdade. Como acabámos de referir, o Estado dispõe de dois instrumentos com os quais pode colocar em marcha políticas que visem a diminuição das desigualdades. No entanto, há quem ligue inevitavelmente o imposto progressivo à redistribuição dos rendimentos, como por exemplo o fazem C. V. BROWN e P. M. JACKSON ao afirmarem que «o Estado redistribui rendimentos e bem-estar ao utilizar a tributação progressiva para financiar benefícios monetários, subsídios e também bens e serviços publicamente fornecidos».¹³⁷ Se por um lado é verdade que a tributação progressiva proporciona – ao onerar de uma forma mais pesada (em termos relativos, aqueles que interessam para esta constatação) os rendimentos da classe mais rica do que os da classe mais pobre, reduzindo assim a diferença existente entre os rendimentos destas duas classes – uma redistribuição dos rendimentos, por outro, também é verdade que não é a única forma de tributação que o faz. Uma tributação estritamente proporcional, em que o montante de imposto devido por cada contribuinte é determinado pela aplicação, ao seu rendimento, da mesma taxa de imposto aplicável ao rendimento de todos os outros contribuintes, também será capaz de reduzir esta diferença. Além disso, até uma tributação regressiva, que onera menos (em termos relativos) quem obtém maiores rendimentos, terá a capacidade de reduzir as desigualdades.¹³⁸ Com exemplos numéricos¹³⁹, e tendo em conta aquilo que afirmámos acerca da redistribuição – que ela existirá sempre que a diferença entre os rendimentos das classes existente na distribuição final seja inferior aquela presente na distribuição inicial – julgamos conseguir ilustrar o nosso ponto de vista.

- 1) Imposto progressivo – Imaginemos um cenário no qual existem dois contribuintes, A e B, com os rendimentos de 1000 e 4000 respectivamente. O sujeito A é tributado

¹³⁶ Ou seja, se após a aplicação de políticas redistributivas (*impostos e transferências*) a distribuição dos rendimentos se tornar menos dispersa. Outra forma de verificar se existiu, ou não, redistribuição de rendimentos é através da comparação dos índices de concentração da distribuição, antes e depois de *impostos e transferências*. Utilizando como exemplo o *coeficiente de Gini*, se o seu valor baixar após impostos e transferências, houve uma redução das desigualdades e, como tal, redistribuição, sendo que a distribuição de rendimentos se tornou menos dispersa.

¹³⁷ Cfr. BROWN, C. V. e JACKSON, P. M., *Public Sector Economics*, Basil Blackwell, Oxford, UK, & Cambridge, Mass., EUA, 1990 *apud* ALMEIDA, Aníbal, «Imposto Regressivo e Redistribuição», *cit.*, p. 126.

¹³⁸ Mas apenas se não for *constantemente regressiva*, como a *capitatio romana* que referimos *supra*. Isto mesmo é-nos mostrado, através de um modelo matemático formal, por ANÍBAL ALMEIDA no seu artigo intitulado *Imposto Regressivo e Redistribuição*, *cit.*

¹³⁹ Nos exemplos em questão utilizamos dois contribuintes imaginários, A e B, em vez de utilizarmos duas classes de contribuintes. Caso o fizéssemos, a única diferença seria que em vez de analisarmos a questão ao nível individual, estaríamos a fazê-lo num nível agregado, sendo que o resultado final iria ser o mesmo.

sobre esses rendimentos à taxa de 10% e o sujeito B à taxa de 30%.¹⁴⁰ Após essa tributação, os contribuintes A e B ficarão com os rendimentos finais de 900 e 2800, respectivamente. Assim, temos que a diferença inicial entre os rendimentos destes dois contribuintes era de 3000 e a diferença final, após a aplicação deste imposto progressivo é apenas de 1900. Como tal, tivemos uma redistribuição, realizada pelo imposto, no valor de 1100 (diferença inicial entre os rendimentos – diferença final entre os rendimentos = $3000 - 1900 = 1100$).

- 2) Imposto proporcional – Imaginemos agora, estes dois contribuintes, com os mesmos rendimentos, mas sendo agora ambos tributados a uma taxa de 10%. Com a aplicação desse imposto, o contribuinte A fica com os mesmos 900 de rendimento final, e o contribuinte B com 3600, mais rendimento do que no exemplo anterior. A diferença inicial entre os rendimentos destes contribuintes mantém-se igual, ou seja, de 3000, mas a diferença final aumenta para 2700. Ainda assim, existiu uma redistribuição de rendimentos no valor de 300.
- 3) Imposto decrescentemente regressivo – Mantendo-se os mesmos contribuintes, com os mesmos rendimentos iniciais, os rendimentos de A serão tributados a uma taxa de 10% e os de B a uma taxa de 8,5%, sendo este imposto regressivo – pois tributa menos pesadamente o indivíduo que auferir mais rendimentos – mas decrescentemente regressivo – pois apesar de auferir rendimentos quatro vezes superiores aos de A, B não será tributado a uma taxa quatro vezes inferior à daquele. Após a aplicação do imposto, o rendimento final de A será de 900 e o rendimento final de B será de 3660, para uma redistribuição no valor de 240.
- 4) Imposto constantemente regressivo – Mais uma vez imaginando os mesmos contribuintes, com os mesmos rendimentos, eles serão agora objecto de uma imposição constantemente regressiva, como que uma *capitatio romana*, pagando cada um, um imposto único de 200 (sendo que este valor representa uma taxa de tributação de 20% para A e de apenas 5% para B). No final, os rendimentos dos dois contribuintes serão, respectivamente, de 800 e de 3800. Apenas neste caso não houve lugar a nenhuma redistribuição, uma vez que a diferença final entre os rendimentos dos dois contribuintes se mantém igual à inicial, sendo de 3000.

¹⁴⁰ Neste imposto imaginário estamos a considerar apenas dois escalões de tributação. É verdade que os impostos deste género (basta pensar no nosso IRS, por exemplo) contém uma multiplicidade de escalões com taxas de tributação diferenciadas a aplicar aos rendimentos dos contribuintes que neles se insiram. No entanto, para aquilo que pretendemos ilustrar – a maior medida de redistribuição que pode ser proporcionada por um imposto progressivo, basta-nos imaginar um imposto com dois escalões.

Como pudemos ver através destes quatro exemplos, apenas um imposto constantemente regressivo não permite alcançar qualquer tipo de redistribuição dos rendimentos. Todos os outros o permitem, diminuindo as diferenças na distribuição dos rendimentos em maior ou menor medida, o que nos leva a concluir que não é necessária a utilização de um imposto progressivo sobre o rendimento para que se alcance o *fim* da tributação de redistribuir os rendimentos com vista à diminuição das desigualdades sociais.

Chegados a esta conclusão, há agora que trazer à colação o outro instrumento de que o Estado dispõe para redistribuir rendimentos, as *transferências*. Se por um lado os impostos conseguem auxiliar o Estado a cumprir com o seu objectivo de reduzir as desigualdades sociais, a verdade é que a maior parte desta tarefa é realizada através de *transferências*. Como nos diz a OCDE, três quartos da redistribuição de rendimentos realizada pelo Estado é-o, através da utilização de *transferências*, tanto em dinheiro, como através da produção e provisão pública de bens.¹⁴¹

Para afirmarmos, com base nos exemplos acima fornecidos, que todos os impostos excepto o constantemente regressivo permitem a redistribuição, assumimos que os bens públicos produzidos pelo Estado beneficiam de igual maneira todas as classes sociais.¹⁴² Desse modo, ao serem mais caros para os ricos do que para os pobres, (isto porque contribuem os últimos em maior medida para o seu financiamento), está-se a fazer com que as classes mais pobres paguem um preço inferior por esses bens, mas que retirem deles um benefício tão grande (ou maior) como aqueles que mais para a sua produção contribuem. A realidade, porém, não é assim tão simples. Se pensarmos no fornecimento público de bens como a saúde e a educação¹⁴³, esses, em nossa opinião, visam favorecer principalmente as classes mais pobres,

¹⁴¹ Cfr. OECD, *op. Cit.*, p. 3.

¹⁴² Na hipótese, meramente académica, de toda a produção de bens públicos gerar um benefício que fosse aproveitado, exclusivamente, pelos indivíduos mais ricos, então não estaríamos perante uma redistribuição de rendimentos com nenhum dos impostos que referimos. Apesar de, formalmente, as diferenças na distribuição diminuírem, aproximando-se os seus extremos e assim aparentar estar reduzido o «fosso» entre ricos e pobres, a verdade é que, materialmente, o valor superior que os mais abastados pagariam de impostos lhes seria devolvido através do benefício que apenas eles aproveitariam e, além desse, iriam receber também aquele valor pago pelos mais pobres, que não usufruiriam de nenhum dos «frutos» do imposto por si pago.

¹⁴³ Quanto à educação, ela trata-se de um bem gerador de *externalidades positivas*, sendo que já esse facto, por si só, justificaria a intervenção do Estado nesse sector, isto porque ao ser uma actividade geradora desse tipo de externalidades o seu *custo marginal privado* é superior ao seu *custo marginal social*, sendo que, como tal, acaba por não ser produzida em quantidades socialmente óptimas. Já quanto ao tipo de intervenção Estatal que se justifica na educação, cremos que este se deve confinar ao seu financiamento e regulação, deixando a sua provisão aos privados. O seu financiamento é necessário pois, infelizmente, existem muitas pessoas que não dispõem de capacidade para suportar os seus custos, sendo que na sua falta (de financiamento ou de produção), este bem não seria consumido nas quantidades socialmente desejáveis. Cfr. GONÇALVES, Ricardo Pereira, «Liberdade de Escolha de Escola e o Contribuinte – Uma Breve Reflexão» in *A Economia Social e Civil: Estudos de Fiscalidade*,

que não têm rendimentos para os obter no mercado, muito embora as classes ricas também possam usufruir desses serviços se assim o quiserem, ainda que disponham de rendimentos para os obter de outro modo. Aliás, se pensarmos bem, quase que podemos dividir os bens produzidos publicamente em duas categorias,, segundo o critério de, *potencialmente*, beneficiarem em igual medida todos os cidadãos, ricos e pobres ou, inversamente, tenderem a beneficiar mais aqueles titulares de rendimentos mais baixos. Deste modo, parece-nos que bens como a administração da justiça, a defesa nacional e a segurança pública¹⁴⁴, beneficiam em igual medida todos os cidadãos¹⁴⁵, mas outros como a saúde, a educação e a segurança social surgem, principalmente, em benefício das classes mais pobres, que não podem suportar os seus custos. Ora, todos estes bens podem ser classificados como *transferências*, sendo as duas primeiras (saúde e educação) *em espécie* e a segunda (segurança social) *em numerário*. Quanto às duas primeiras, não é possível medir o seu efeito nos rendimentos das várias classes, mas pode-se, no entanto, especular se o seu fornecimento público não cria uma espécie de *efeito rendimento*¹⁴⁶ no *rendimento real*¹⁴⁷ dos contribuintes de classes mais baixas, aumentando-o, uma vez que os seus custos são suportados com o pagamento do imposto e já não com os rendimentos disponíveis do contribuinte. Quanto à segunda, esta aumenta efectivamente os rendimentos dos contribuintes que dela beneficiem, como é o caso dos desempregados que recebem subsídio de desemprego, dos indivíduos que não auferem qualquer rendimento que não o «social de inserção», de todos aqueles que recebem «abono de família», de quem recebe uma bolsa de estudos, ou até mesmo, por exemplo, de quem por um qualquer motivo médico não pode comparecer no seu emprego e não auferiria rendimentos durante o período em que assim fosse caso a segurança social não existisse.

Coord. Suzana Tavares da Silva, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015, pp. 57-100.

¹⁴⁴ Alguns defensores da *teoria do benefício* como critério para a determinação do montante do imposto a pagar defendiam que o valor da segurança pública seria superior para as classes mais ricas na sociedade do que para os indivíduos de menores rendimentos. Para estes Autores o Estado funcionaria como uma companhia de seguros que oferecia protecção, sendo os impostos o equivalente ao prémio a pagar. Uma vez que o prémio não seria calculado apenas em função do valor do património segurado, mas também do risco de este ser esbulhado, o seu valor deveria aumentar mais rapidamente do que o rendimento ou o património dos contribuintes, justificando-se, assim, uma tributação progressiva, quer do rendimento quer da riqueza. Esta ideia já se encontra actualmente, porém, completamente abandonada. O *princípio do benefício* apenas pode servir de critério para o pagamento de taxas, não de impostos. Já o referimos *supra*. Quanto ao que dissemos nesta nota acerca da *teoria do benefício*, Cfr. SELIGMAN, E. R. A., *op. cit.*, pp. 150-157.

¹⁴⁵ Apesar de em abstracto assim ser, será que, na prática, a administração da justiça pelo Estado redundará em igual benefício de todos os cidadãos? Colocamos esta questão pois, como é bem sabido, e apesar do «apoio judiciário» conferido pelo Estado, parece haver muitas pessoas que não recorrem a ela quando o deveriam fazer devido aos custos associados...

¹⁴⁶ Quanto ao conceito de *efeito rendimento*, Cfr. SAMUELSON, Paul A. e NORDHAUS, William D., *op. cit.*, p. 90.

¹⁴⁷ O *rendimento real* corresponde à efectiva quantidade de bens que o rendimento monetário pode comprar. Cfr. *Ibidem*.

Expostos, ainda que sucintamente, os *impostos* e as *transferências* como instrumentos que podem ser utilizados para cumprir o propósito redistributivo do Estado, cabe agora definir os seus diferentes modos de actuação. Enquanto que os *impostos* – quer progressivos, quer proporcionais, quer decrescentemente regressivos – diminuem as desigualdades concentrando a distribuição pela via da redução do rendimento disponível¹⁴⁸ dos contribuintes mais ricos em maior medida do que o dos contribuintes mais pobres, reduzindo assim a diferença existente entre eles na distribuição original, as *transferências*, quer em espécie quer em dinheiro, surgem como algo que aumenta o rendimento disponível dos contribuintes (ainda que não de forma efectiva, como acontece com aquelas realizadas em espécie), reduzindo desse modo as desigualdades na distribuição. Em suma, os impostos reduzem as desigualdades por via da redução dos rendimentos e as transferências por via do aumento destes.

Se conjugarmos a utilização destes dois instrumentos, como acontece na prática, à primeira vista, e tendo em mente os exemplos numéricos que fornecemos *supra*, poderíamos afirmar que o esquema que mais redistribuição poderia originar seria a utilização simultânea de um imposto *altamente progressivo*^{149, 150} sobre o rendimento e de um vasto programa de transferências

¹⁴⁸ Nem todos os tipos de impostos actuam no sentido de reduzir o rendimento disponível dos contribuintes. Um exemplo interessante do oposto, ou seja, de um imposto que poderia até aumentar os rendimentos disponíveis de alguns contribuintes, é o chamado *imposto negativo sobre o rendimento*. Numa imposição negativa sobre o rendimento, indivíduos que não atingissem um determinado mínimo isento de imposto, identificado este com o limiar da pobreza ou com qualquer outro valor, teriam direito a receber do Estado, através da aplicação de uma *taxa negativa de imposto* sobre a diferença entre os seus rendimentos e esse mínimo, um determinado valor. Devido a múltiplos problemas, especialmente no âmbito dos incentivos ao trabalho, que derivam da sua implementação, este tipo de imposição nunca vingou na prática.

Geralmente, a criação deste tipo de imposto é creditada a MILTON FRIEDMAN que o propôs pela primeira vez em 1962 na sua obra *Capitalism and Freedom*, como uma proposta para substituir todos os programas de assistência social em vigor nos EUA. Porém, há quem identifique, como XAVIER DE BASTOS, a sua origem em anteriores propostas, no caso deste Autor, numa proposta da liberal britânica Lady RHYS-WILLIAMS. A propósito do *imposto negativo sobre o rendimento* e das críticas que lhe podem ser apontadas, Cfr. BASTOS, José Xavier de, «O Imposto Negativo de Rendimento», *Boletim de Ciências Económicas* (Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito), Vol. XVI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1973; MOFFITT, Robert A., «The Negative Income Tax And The Evolution of U.S. Welfare Policy», *Journal of Perspectives*, Vol. 17 (3, Summer), 2003, pp. 119-140.

¹⁴⁹ Mas não um imposto *constantemente progressivo*, ou seja, um no qual a sua taxa crescesse exactamente ao mesmo ritmo que os rendimentos dos contribuintes (sendo que, no limite, esta seria quase de 100%) de modo a deixá-los, a todos, com o mesmo rendimento disponível após a sua aplicação. Um imposto deste género seria, obviamente, um instrumento extremamente eficaz na redução das desigualdades, uma vez que deixaria todos os indivíduos com o mesmo rendimento disponível. Este não é, no entanto, desejável, e podem ser-lhe dirigidas as críticas que apresentámos quanto a um *princípio de igualdade radical* na justiça distributiva.

¹⁵⁰ Um grande defensor de um imposto sobre os rendimentos (especialmente do trabalho) altamente progressivo deve ser um dos principais instrumentos a utilizar pelo Estado no combate às desigualdades sociais é THOMAS PIKETTY, economista francês e autor do best-seller *O Capital no Século XXI*.

Segundo o Autor, um dos factores responsáveis pelo grande aumento das desigualdades económicas e sociais no mundo ocidental foi a grande descida que se verificou nas taxas marginais dos impostos sobre o rendimento desde os meados dos anos oitenta. Com efeito, países como os EUA e o Reino Unido, que desde a década de trinta do século passado até aos meados dos seus anos oitenta tinham taxas marginais de imposto sobre o

sociais com vista a aumentar os rendimentos das classes mais baixas. Isto porque, de acordo com os exemplos mencionados, além de ser também bastante intuitivo, o imposto que mais reduz as desigualdades nos rendimentos dos contribuintes é o imposto progressivo. No entanto, isto é apenas aparente. Vejamos porquê.

Já dissemos que, das duas «armas redistributivas» que o Estado tem à sua disposição para diminuir as diferenças, aquela que mais impacto tem na prossecução desse objectivo são as *transferências*, representando elas a maior parte do impacto redistributivo da sua acção. Mas para que o Estado possa proceder a *transferências* direccionadas em maior medida aos seus cidadãos mais carenciados, necessita antes disso, de possuir os recursos financeiros que permitam suportar os seus custos. Para os obter, um dos instrumentos de que possui é, claro, o imposto,

rendimento na ordem dos 80% vieram, desde essa última década, a reduzir fortemente essas taxas, encontrando-se elas, hoje em dia, entre os 30 e os 40%.

Para o Autor, a grande redução nas taxas marginais destes impostos levou a um crescimento desmesurado da parcela dos rendimentos auferidos pelo último percentil da sua distribuição, e em especial pelos executivos de grandes empresas que nele se inserem. De modo a justificar esse raciocínio, critica e descarta a *teoria da produtividade marginal*, segundo a qual o decréscimo das taxas marginais do imposto poderia ter levado os executivos a aumentar a sua produtividade marginal e, conseqüentemente, os seus salários, oferecendo-nos antes uma explicação mais realista: de que com esta redução abrupta das taxas, a própria forma de determinação dos salários dos executivos foi alterada. Vejamos: se já é extremamente difícil para um executivo de uma grande empresa convencer os seus accionistas (bem como os restantes membros da mesma) de que o seu trabalho justifica uma remuneração na ordem das centenas de milhares ou mesmo dos milhões de dólares, na vigência das anteriores taxas marginais do imposto sobre o rendimento, elevadíssimas, a verdade é que nenhum executivo tinha grandes motivos para lutar por salários dessa magnitude, uma vez que, a ser aumentado em tais proporções, 80 a 90% desse aumento seria absorvido pelo imposto. Como justificar essa entrega directa de dinheiro da empresa ao Estado? Com a grande redução nas taxas de imposto, «as coisas mudam de figura», passando os executivos a dispor de grandes incentivos para persuadirem os restantes membros das empresas de que o seu trabalho vale efectivamente um grande salário, uma vez que os seus ganhos marginais caso sejam aumentados serão muito maiores do que anteriormente. Assim, e devido ao poder negocial que os executivos costumam ter dentro das empresas, conseguiram aumentar os seus salários desmesuradamente, sem que estes aumentos se encontrassem ligados a qualquer ganho de produtividade.

Tendo em conta este cenário de aumento das desigualdades causado pela diminuição das taxas de tributação sobre o rendimento, a proposta do Autor é que estas voltem a subir, considerando que uma taxa de 80% aplicada ao último percentil da distribuição de rendimentos seria óptima no que toca à diminuição das desigualdades e como instrumento de combate a este género de salários que, afirma, podem inclusivamente ser nocivos a nível económico.

Quanto a nós, não cremos que o aumento das taxas marginais do imposto sobre o rendimento seja a chave para este combate às desigualdades na sua distribuição. Com efeito, acreditamos que taxas que cheguem a valores como os 80% propostos pelo autor, independentemente do valor dos rendimentos aos quais se apliquem, são praticamente confiscatórias e, ao mesmo tempo, reduzem em demasia os incentivos que os indivíduos podem ter para atingir esses níveis de rendimento (se bem que, para o Autor, o seu propósito seria exactamente esse, o de impedir que determinados indivíduos auferissem rendimentos elevadíssimos, já não o de fornecer receitas ao Estado, pois para esse efeito seria muito mais eficaz uma taxa de imposto mais reduzida que incidisse sobre uma base tributária muito superior). Por outro lado, não é por existirem impostos sobre o rendimento com taxas de tal magnitude que a posição (absoluta) dos membros mais pobres da sociedade vai ser mais melhorada do que com taxas de imposto mais baixas, sendo que quanto a nós, o instrumento a utilizar para essa melhoria há de ser o das *transferências*.

Para tudo o que dissemos, Cfr. PIKETTY, Thomas, *Capital in the Twenty-first Century*, tradução do original em língua francesa por Arthur Goldhammer, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, 2014, Parte 4, Ponto 14.

sendo o *telos* primordial deste, precisamente, a obtenção das receitas necessárias ao bom funcionamento do Estado. Aí, mais uma vez, parece ser o imposto progressivo por escalões, como o conhecemos, a arma mais eficaz, estando ele desenhado de modo a poder absorver diferentes proporções dos rendimentos dos contribuintes consoante o valor total destes, quase que discriminando o preço a pagar pela vida em sociedade do mesmo modo que um monopolista discrimina os preços dos bens e serviços que oferece no mercado com vista à maximização do seu lucro e à absorção máxima da «renda do consumidor», mas sendo aqui o lucro do monopolista a receita do Estado e a renda do consumidor, a capacidade contributiva do contribuinte. Dito isto, temos então, pelo menos aparentemente, que o imposto progressivo é aquele que melhor nos permite cumprir os objectivos redistributivos da acção Estatal, pois, *de per se*, é o que mais diminui as diferenças entre os rendimentos dos contribuintes e, simultaneamente, é também aquele que permitiria arrecadar a maior quantidade de receitas, receitas essas que seriam depois (ainda que não na sua totalidade) utilizadas para financiar *transferências* que aumentariam o rendimento dos contribuintes mais pobres, diminuindo assim, mais ainda, o fosso entre os rendimentos destes e os dos contribuintes mais abastados. Mas será que é mesmo assim?¹⁵¹

Ao fazermos esta nossa análise, num campo geral e abstracto, tendo em conta apenas o imposto sobre o rendimento como a única forma de o Estado arrecadar receitas, esquecemo-nos de que existem, além dele, outros impostos – nomeadamente sobre o consumo e sobre o

¹⁵¹ DUNCAN e PETER colocam precisamente esta questão quando se propõem a analisar a relação existente entre a progressividade do imposto e as desigualdades nos rendimentos no seu paper intitulado «*Unequal Inequalities: Do Progressive Taxes Reduce Income Inequality?*». Segundo estes Autores, a tributação do rendimento pessoal implica fazer uma escolha entre *eficiência* e *igualdade*, sendo que um imposto progressivo irá favorecer a segunda e prejudicar a primeira, afectando a eficiência do mercado no seu natural funcionamento. Estes impostos, os progressivos, ao retirarem uma parcela maior de rendimentos aos contribuintes mais ricos diminuiriam a desigualdade na distribuição dos rendimentos por essa via, podendo também reduzir a desigualdade ao provocarem uma resposta negativa no trabalho – os contribuintes mais ricos, ao retirarem um menor benefício de cada unidade monetária ganha com mais trabalho trabalhariam menos, reduzindo assim, também por esta via, os seus rendimentos – e de uma resposta na evasão fiscal – ao aumentar (relativamente a um imposto proporcional ou a um progressivo com taxas mais reduzidas) a taxa marginal de imposto sobre os contribuintes mais ricos, o seu incentivo para recorrer à evasão fiscal aumenta também, bastando para isso que o custo da fuga seja inferior ao custo de pagar o imposto. Este último tipo de resposta ao imposto progressivo, a evasão fiscal, leva-os a distinguir entre dois tipos de desigualdade: a *observada*, que tem em conta apenas os rendimentos declarados pelos vários contribuintes e a *real*, que tem em consideração o facto de os contribuintes mais ricos fugirem aos impostos e, assim, auferirem mais rendimentos do que aqueles que declaram. Se, fruto de um imposto altamente progressivo, se verificar uma grande quantidade de evasão fiscal, então os seus efeitos na desigualdade *real* podem ser muito menores do que aqueles na desigualdade *observada*, não se verificando, então, uma verdadeira redução das desigualdades com a aplicação de uma imposição progressiva sobre o rendimento pessoal. Através de um modelo matemático é precisamente isso que os Autores concluem, que um imposto progressivo que tribute muito pesadamente os rendimentos dos contribuintes mais ricos não tem um efeito na redução das desigualdades tão grande como *aparenta*. Cfr. DUNCAN, Denvil e PETER, Klara Sabirianova, «*Unequal Inequalities: Do Progressive Taxes Reduce Income Inequality?*», *IZA Discussion Papers*, No. 6910, October 2012.

património – bem como taxas e demais contribuições a favor de entidades públicas.¹⁵² Ora, olhando à globalidade do sistema tributário, apesar de um imposto sobre o rendimento progressivo por escalões *poder* ser aquele que, por si só, recolhe uma maior quantidade de receitas, é possível que um outro tipo de imposto, *máxime*, um imposto proporcional¹⁵³, possa permitir, em conjugação com as outras imposições presentes no sistema tributário, um maior valor de receitas que o Estado poderá utilizar com vista à realização de *transferências*, agora de maior montante, e que permitam assim alcançar uma maior medida de redistribuição, aumentando em maior quantidade os rendimentos dos mais pobres do que um imposto progressivo diminuiria os rendimentos dos mais ricos. Isto é, ainda que as receitas proporcionadas por um imposto proporcional com uma taxa mais reduzida sejam inferiores aquelas produzidas por um imposto progressivo com taxas elevadas, se for deixado um maior rendimento disponível aos contribuintes, pode acontecer que o total das receitas fiscais aumente, impulsionado por um aumento das receitas dos impostos sobre o consumo e, agora a longo prazo, por um maior crescimento económico que será resultado tanto da maior quantidade de consumo como da maior medida de aforro e do posterior investimento que este pode proporcionar. Esta questão será uma que abordaremos na próxima Parte desta tese.

PARTE I – CONCLUSÃO

Nesta primeira parte do nosso trabalho, de carácter mais introdutório mas, a nosso ver, necessária para podermos concluir que há efectivamente bases para podermos tratar o tema que constituirá o núcleo desta tese (a Flat Tax), percorremos um caminho pelas *finalidades* que presidem à tributação do rendimento pessoal, com vista a tentar perceber se estas determinam a utilização, ou não, de um determinado tipo de tributação do rendimento: a tributação progressiva (em especial, a progressiva por escalões como a temos actualmente).

Começámos, em primeiro lugar, por concluir que a tributação em geral (bem como a do rendimento, em especial) tem como finalidades, não só a *obtenção de receitas* que permitam financiar o bom funcionamento do Estado e a produção de bens públicos que ele realizar, mas

¹⁵² Para estes efeitos, não estamos a considerar o recurso ao crédito como forma de financiamento do Estado, uma vez que apesar de se criar um activo quando a ele se recorre, está também a criar-se um passivo (de valor superior, pois há que ter em consideração os juros), não sendo esta uma forma sustentável de financiar as despesas redistributivas nas quais as *transferências* se materializam.

¹⁵³ Como veremos mais adiante neste trabalho, ele poderá não ser verdadeiramente proporcional.

também a de *distribuir, de forma justa, os encargos desse financiamento* – distribuição essa que poderia ser realizada de acordo com diversos princípios, todos descartados excepto o da *capacidade contributiva*). Muitas vezes ligado à tributação progressiva, surgindo como uma das suas justificações possíveis, o *princípio da capacidade contributiva* determina que os sujeitos que auferem maiores rendimentos devem contribuir em maior medida para o financiamento do Estado com vista a proporcionar uma *igualdade de sacrifício* entre os vários contribuintes, sendo que, estando preenchido esse pressuposto, há justiça na distribuição dos encargos públicos. Mas como se concretiza a maior oneração dos sujeitos que auferem maiores rendimentos de uma forma *justa*? Tudo depende da forma como a *capacidade contributiva* dos sujeitos passivos do imposto varia com o nível de rendimentos que eles auferem – sendo óbvio que aumenta com estes. Para descobriremos de que modo ela varia em função dos rendimentos, explorámos a *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento* segundo a qual, à medida que o rendimento total de um indivíduo aumenta, cada parcela adicional de rendimento vai sendo portadora de uma *utilidade* mais baixa. Ligada à ideia de *igualdade de sacrifícios* que referimos, esta *teoria* levaria a que a *justiça na tributação* fosse assegurada por uma tributação crescentemente progressiva, retirando-se uma *parcela cada vez maior* de rendimentos a quem maior montante destes aufere – isto porque, tendo cada parcela de rendimentos uma menor utilidade para quem os aufere em maior montante do que para quem os aufere em menor, para que o sacrifício em que se traduz o pagamento do imposto seja igual, há que retirar mais rendimento a quem recebe mais, do que a quem recebe menos. No entanto, pelas mais variadas razões, que elencámos *supra*, não podemos aceitar a *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento*, por muito intuitiva e «óbvia» que pareça, como sendo válida. Assim, chegámos à conclusão que o *princípio da capacidade contributiva* apenas pode determinar que quem aufere maiores rendimentos contribua com um maior *valor absoluto* para o suporte do Estado, condição essa que pode ser satisfeita tanto por um imposto progressivo, como proporcional, como decrescentemente regressivo. Não existe, com efeito, nenhuma forma de garantir que existe uma *igualdade material de sacrifícios* dos contribuintes com o pagamento de imposto, nem mesmo *teorias* como a da *utilidade marginal decrescente do rendimento*, oriundas do campo das ciências económicas o asseguram. Assim, não pode justificar-se o recurso à tributação progressiva com base no argumento de que apenas ela poderia assegurar uma *igualdade de sacrifício* por parte dos vários cidadãos com o pagamento do imposto. Com efeito, a distribuição dos encargos com o financiamento do Estado, segundo uma devida interpretação deste *princípio*, será justa se quem aufere maiores rendimentos

contribuir para estes com um maior valor absoluto do que quem auferir rendimentos menores, não sendo para tal relevante o valor relativo das contribuições de ambos.

Passado este ponto, e tendo concluído que o *princípio da capacidade contributiva* apenas implica que quem auferir mais rendimentos contribua com um maior valor para o financiamento das despesas do Estado, passámos a olhar a mais um dos objectivos que a tributação do rendimento pessoal visa cumprir, a sua redistribuição com vista à diminuição das desigualdades sociais, objectivo esse, entre nós, até constitucionalmente consagrado. Após olharmos aos vários motivos que podem levar a que se clame por tal redistribuição, podendo eles ser de índole política, filosófica, ou mesmo económica, propusemo-nos a investigar os instrumentos de que o Estado dispõe para proceder à sua realização: os *impostos* e as *transferências*. Em primeiro lugar, concluímos que o imposto progressivo não é o único capaz de alterar as diferenças existentes na distribuição de rendimentos original da sociedade, criada pelo mercado, sendo que tanto um imposto proporcional como um decrescentemente regressivo o consegue fazer, mas já não um constantemente regressivo. De seguida, vimos que os *impostos* e as *transferências* actuam de maneiras distintas na distribuição dos rendimentos: os primeiros imprimem nela a sua acção compressora (e, como tal, equalizadora) através da aplicação de uma maior pressão no extremo superior, aproximando-o do inferior; já as segundas, responsáveis nos países da OCDE por aproximadamente três quartos da redistribuição de rendimentos realizada, actuam de forma inversa às primeiras, concentrando a distribuição através de uma elevação do seu extremo inferior. Resumidamente, enquanto que os *impostos* diminuem as desigualdades nos rendimentos ao diminuir em maior medida os rendimentos de apenas alguns contribuintes, as *transferências* diminuem-nas ao aumentar mais os rendimentos daqueles contribuintes que os auferem em menor montante.

Chegados a este ponto, parece-nos pertinente colocar uma vez mais, uma questão que já temos vindo, ao longo deste Estudo, a repetir, mas desta vez de uma nova forma: porquê tributar progressivamente os rendimentos pessoais, se não há motivo que obrigue a fazê-lo?¹⁵⁴ Por um lado, poder-se-ia dizer que se trata de uma forma de maximizar as receitas obtidas através da tributação dos rendimentos das pessoas singulares. Mas será que um imposto progressivo por escalões e com taxas marginais elevadas, ainda que sendo aquele que, *de per se*, mais receitas permite angariar, contribui também para a maximização das receitas fiscais como

¹⁵⁴ A não ser, claro, a imposição constitucional de progressividade do sistema fiscal e da própria tributação dos rendimentos pessoais.

um todo? Infelizmente não sabemos responder a esta questão, mas há certos indícios (que mais adiante referiremos...) de que talvez não seja esse o caso. Por outro lado, sendo o tipo de imposição que melhor diminui as desigualdades na distribuição dos rendimentos, poderá ser esse o motivo pelo qual ele é (entre nós e em muitas outras nações) utilizado. Finalmente, pode tratar-se apenas de uma opção política, sendo que essa matéria (a da tributação) se reveste essencialmente dessa natureza, pois afinal os impostos são o preço que todos pagamos pela vida em sociedade. Se assim for, uma opção política, não há nada a fazer quanto a isso, pois sendo determinada por uma maioria e, até mesmo, exigida pela Lei Fundamental do Estado em que vivemos, ela terá uma presunção de validade.¹⁵⁵ Mas mesmo que assim seja, podemos sempre questionar essa opção. Com efeito, aquilo que fizemos durante toda a Primeira Parte deste estudo foi questionar o *status quo* no que concerne à progressividade da tributação do rendimento pessoal. Questionámos várias justificações que para ela podem surgir e chegámos à conclusão que nenhuma delas impõe verdadeiramente a sua utilização. Como veremos já na próxima parte deste trabalho, existe um motivo que impõe que a tributação do rendimento pessoal seja progressiva, mas não tão progressiva como ela é concebida actualmente.

¹⁵⁵ Quanto à tributação progressiva dos rendimentos como sendo apenas uma escolha política num regime democrático, determinada por uma maioria que votou em seu favor, surge-nos uma questão que, infelizmente, não conseguimos resolver. Sendo que os contribuintes que, auferindo rendimentos muito elevados (ou não tão elevados assim...) e que estão sujeitos a uma taxa de imposto mais elevada, fruto da progressividade, hão de ser uma minoria na sociedade, não poderá o imposto progressivo com elevadas taxas de imposição ser considerado uma discriminação de uma minoria (ainda que esta seja uma minoria que auferir rendimentos substanciais e que esteja, provavelmente, em condições de viver melhor do que a maioria da população)? É uma questão que julgamos ser interessante, mas cuja resolução está fora do âmbito desta tese de Mestrado. Com efeito, ela inserir-se-ia muito melhor num trabalho cujo escopo fosse estudar as várias formas de decisão política numa sociedade, os seus defeitos e as suas virtudes.

PARTE II

A FLAT TAX

Chegados finalmente, à Segunda Parte desta Dissertação de Mestrado, é agora hora de iniciar o nosso estudo de algo que vários afirmam ser uma alternativa viável – na medida em que, como veremos, cumpre com todas as finalidades da tributação do rendimento pessoal que explorámos na Primeira Parte deste trabalho sem, no entanto, dar azo a discriminações dos contribuintes titulares de maiores rendimentos – à tributação progressiva por escalões dos rendimentos das pessoas singulares. Esse algo é, o Leitor já o sabe, a Flat Tax, sendo que iremos agora proceder a uma sua apresentação.

1. As Origens: A Proposta Para a Tributação Do Rendimento de Hall e Rabushka

E que melhor forma, para começarmos a nossa exposição deste tema, se não uma passagem pelas suas origens? Estas encontram-se, como referimos no título deste ponto, com os economistas norte-americanos ROBERT HALL e ALVIN RABUSHKA, sendo que foram eles os primeiros, tanto quanto sabemos, a cunhar este nome, que utilizaram para baptizar a sua proposta para um melhor sistema de tributação dos rendimentos pessoais nos Estados Unidos da América.

Tudo começou quando, em 10 de Dezembro de 1981, estes dois Autores apresentaram as suas ideias para reformular o *Federal Income Tax* num artigo que escreveram para o *Wall Street Journal*, artigo esse que despertou uma grande atenção por parte do público e dos agentes políticos americanos que começaram, por sua vez, a elaborar as suas próprias propostas para a reforma deste sistema, mais ou menos na linha da destes Autores.¹⁵⁶ Posteriormente, em 1983, HALL e RABUSHKA desenvolveram a sua proposta e escreveram um livro sobre a mesma, intitulado, precisamente, *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*¹⁵⁷, sendo que desde aí, rios de tinta correram.

¹⁵⁶ Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, «The Route to a Progressive Flat Tax», *Cato Journal*, Vol. 5, No. 2, Fall 1985, pp. 465-480, p. 465.

¹⁵⁷ Cfr. McNULTY, John K., «Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform», *California Law Review*, Vol. 88, Issue 6, Article 8, December 2000, pp. 2095-2186, p. 2117.

A proposta destes Autores surge em jeito de crítica ao *Federal Income Tax* norte-americano, um imposto progressivo por escalões existente desde 1913¹⁵⁸, afirmando que este, por ser demasiado complexo (complexidade essa atribuída à sua progressividade e à vasta panóplia de deduções e isenções fiscais passíveis de serem utilizadas pelos contribuintes), daria origem a enormes custos, apresentando-se como uma imposição extremamente ineficiente. Estes custos seriam de duas ordens:

- 1) *Custos de conformidade directos* – aqueles que os contribuintes suportam directamente devido ao facto de estarem sujeitos ao imposto, como por exemplo, o tempo que perdem a reunir informações relevantes para o seu pagamento, a estudar a lei fiscal e a sua aplicação, a preencher a declaração anual de rendimentos, a rectificar erros nas suas declarações, a requerer determinadas isenções, bem como os valores que efectivamente gastam com ajuda profissional de contabilistas, advogados e consultores que realizam planeamento fiscal;¹⁵⁹
- 2) *Custos indirectos, ou perdas económicas* – aqueles que, fruto de as taxas de tributação do *federal income tax* serem elvadas, por um lado, afectam a eficiência do mercado ou, por outro, representam uma quebra efectiva nas receitas do imposto. Quanto aos que afectam a eficiência do mercado, estes consistem na redução da oferta de trabalho, da acumulação de capital e consequente diminuição do investimento e nas escolhas de investimentos motivadas pelo respectivo regime fiscal e não pela rentabilidade que proporcionam; estimam que se cifram anualmente em cerca de 30% das receitas fiscais.¹⁶⁰ Já os que representam uma quebra efectiva nas receitas do imposto são aqueles que resultam da evasão e fuga fiscal.^{161; 162}

Além de o considerarem extremamente ineficiente do ponto de vista económico, os Autores consideram o *Federal Income Tax* um imposto injusto, isto por considerarem que a *teoria da capacidade contributiva*, alicerçada na *utilidade marginal decrescente do rendimento*, não se adequa à

¹⁵⁸ Cfr. *Idem*, p. 2098.

¹⁵⁹ Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La Révolution Fiscale*, Cit., p. 30.

¹⁶⁰ Cfr. *Idem*, p. 37.

¹⁶¹ Cfr. *Idem*, p. 30.

¹⁶² Quanto aos montantes destes custos, os Autores fornecem-nos uma estimativa do que seriam no ano de 1993. Os custos directos cifrar-se-iam em 135 mil milhões de Dólares; a perda de receitas originada pela fraude e evasão fiscal seria superior a 100 mil milhões de Dólares; além destes, os gastos em *lobbying* relacionado com o imposto seria superior a 50 mil milhões de Dólares. Tudo somado, seria um total de, pelo menos, 285 mil milhões de Dólares, isto para uma receita fiscal prevista de 625 mil milhões de Dólares. Note-se que nesta estimativa de custos, os Autores não incluem aqueles custos indirectos relacionados com a redução da eficiência do mercado. Cfr. *Idem*, p. 43.

realidade política e económica e que, além disso, o imposto não consegue atingir os efeitos redistributivos a que se propõe. Isto acontece, em sua opinião, porque apesar das taxas elevadas de tributação, existem simultaneamente centenas de isenções que permitem, principalmente aos mais ricos, não suportar qualquer imposto sobre os seus rendimentos, por vezes milionários.¹⁶³ Além disso, crêem que as elevadas taxas de tributação que se verificam nos impostos progressivos por escalões ameaçam a liberdade individual numa sociedade que se quer livre, afirmando que «os políticos e os intelectuais que pretendem utilizar taxas de tributação elevadas para redistribuir as suas receitas com vista à prossecução de objectivos igualitaristas ameaçam a liberdade pessoal e a autonomia individual».¹⁶⁴

Por todos os motivos que referimos, estes Autores propõem a substituição do *Federal Income Tax* pela sua Flat Tax, um imposto *progressivo* que permitiria fundir¹⁶⁵ a tributação tanto das pessoas singulares como colectivas, a ser realizada a uma única taxa, de 19%.¹⁶⁶ Quanto às pessoas humanas, estas apenas seriam tributadas a essa mesma taxa sobre todos os rendimentos que excedessem uma determinada isenção, variável em função da composição do agregado familiar¹⁶⁷, o que faria com que o imposto, apesar de apenas dispor de uma taxa de tributação, fosse *progressivo*.¹⁶⁸ Já quanto às pessoas colectivas ou, se preferirmos, às empresas¹⁶⁹, estas pagariam, também, um montante de imposto calculado através da aplicação de uma taxa de 19% aos seus rendimentos provenientes das vendas de bens e das prestações de serviços, descontados de determinadas despesas, sendo que as principais seriam todas aquelas necessárias ao desenvolvimento da actividade económica da empresa, os salários pagos aos seus trabalhadores e, ainda, as despesas realizadas em investimento, sendo estas deduzidas nos resultados em vez de serem objecto de depreciações e amortizações.

¹⁶³ Cfr. *Idem*, p. 52.

¹⁶⁴ Cfr. *Ibidem*.

¹⁶⁵ Em bom rigor, ela já se encontra(va) fundida sob a égide do *Federal Income Tax*, suportado tanto por pessoas singulares como colectivas, ainda que com regras diferentes para ambas.

¹⁶⁶ Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, «The Route to a Progressive Flat Tax», cit., p. 466; HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La Révolution Fiscale*, Cit.

¹⁶⁷ No seu livro, HALL e RABUSHKA apresentam uma proposta de lei que pretende representar aquilo que seria a implementação do seu esquema tributário. Nela estipulam determinadas isenções para as pessoas humanas abrangidas pelo imposto, sendo elas: de \$16.500 para casais que entreguem uma declaração conjunta; de \$14.000 para os «pais solteiros»; e de \$9.500 para os contribuintes solteiros. A estes valores, acrescem \$4.500 por cada dependente, podendo estes ser descendentes (filhos) e/ou ascendentes (pais) do contribuinte. De seguida, determinam que estas isenções devem ser actualizadas anualmente, tendo como referência o índice de preços no consumidor no final do ano anterior. Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La Révolution Fiscale*, cit., p. 175.

¹⁶⁸ Mais adiante explicaremos com clareza o porquê de este imposto se afigurar progressivo.

¹⁶⁹ Dizemos aqui «empresas», pois é o termo que os Autores utilizam na sua proposta. Cfr. *Idem*, p. 176.

Algo que consideramos curioso é o facto de os Autores afirmarem que esta imposição seria sobre o *consumo*¹⁷⁰ e já não sobre o *rendimento*. No entanto, a ideia que conseguimos retirar de todos os seus textos é a de que o imposto que propõem não será sobre o primeiro, mas antes sobre o segundo. É verdade que «*a consumption tax, by definition, puts no tax on investments*»; efectivamente, o imposto por si configurado não tributa os rendimentos que derivem de investimentos, pois não conseguimos descortinar na sua definição de rendimentos qualquer forma de os tributar. Mas isto, por si só, não é o suficiente para que este imposto seja um sobre o *consumo* e não, como nos parece, sobre o *rendimento*. Se o facto de não tributar o investimento (ou, melhor dizendo, os rendimentos que dele derivam) é, de facto, uma marca do imposto sobre o consumo, a não tributação da *poupança* (mais uma vez, dos rendimentos que a ela se destinam) é, também, um outro traço que o define.¹⁷¹ Com efeito, para um imposto poder afirmar-se como sendo sobre o *consumo*, apenas pode tributar esta realidade, pressuposto que a Flat Tax de HALL e RABUSHKA não cumprem.

Através dos rendimentos de um indivíduo é possível aferir o seu consumo, sendo que o seu valor nos será dado, aritmeticamente, pela seguinte expressão: $C = R - \Delta P$, sendo que C será o valor do consumo, R o valor do rendimento e ΔP a variação do valor das poupanças, tudo isto para um determinado período de tempo.^{172; 173} Por exemplo: se, num dado período, alguém auferir um rendimento de 1000 e a variação das suas poupanças tiver o valor positivo de 500, então esse alguém consumiu 500; imaginando agora que a variação das suas poupanças foi de -500 (valor esse que foi «desaforrado»), então o valor do seu consumo foi de 1500 ($C = 1000 - (-500) \equiv C = 1500$). Assim, sabendo apenas os valores dos rendimentos e da variação da poupança de uma pessoa num determinado período, seria possível com eles determinar a quantidade de consumo por ela realizada e, assim, submetê-lo a uma determinada taxa de imposto, imposto esse que poderia adoptar qualquer estrutura – progressiva,

¹⁷⁰ Com efeito, afirmam que: «In a nutshell, our flat tax proposal puts a tax of 19 percent on *all consumption* above a generous exemption (\$12,600 for a family of four)» (itálico nosso). Note-se que o valor desta isenção é aquele que se encontra presente num artigo de 1985, sendo diferente daquele que referimos *supra*.

Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, «The Route to a Progressive Flat Tax», cit., p. 466.

¹⁷¹ Cfr. WEISBACH, David A., «Ironing out The Flat Tax», *Stanford Law Review*, Vol. 52, 2000, pp. 599-664, p. 603.

¹⁷² Cfr. *Ibidem*.

¹⁷³ Esta expressão é obtida através daquela que representa o conceito de rendimento, primeiro elaborado pelo economista germânico GEORG VON SCHANZ e, posteriormente, desenvolvido pelos americanos ROBERT M. HAIG e HENRY C. SIMMONS, mais conhecido como «*rendimento de Schanz-Haig-Simmons*». Segundo estes autores, o rendimento de um determinado indivíduo num certo período seria igual à soma algébrica do seu consumo e das suas poupanças nesse período. Matematicamente teríamos que $R = C + \Delta P$.

Cfr. McNULTY, John K., *op. cit.*, p. 2109.

proporcional ou regressiva.¹⁷⁴ No entanto, a Flat Tax proposta por estes dois autores não funciona deste modo, tributando as pessoas humanas por todo o rendimento (quer do trabalho, quer empresarial) auferido que seja superior a uma dada isenção e já não sobre o seu consumo. Assim sendo, teremos de manter a opinião de que, pelo menos para as pessoas singulares, este será um imposto sobre os seus rendimentos¹⁷⁵, mas não sobre todos eles, pois como já referimos, todos aqueles que tivessem como origem investimentos estariam excluídos da incidência objectiva deste imposto.

A Flat Tax, segundo os Autores, conseguiria garantir um nível de receitas idêntico ao do *Federal Income Tax* ao mesmo tempo que seria mais justa, mais simples de administrar e mais amiga da economia e do investimento do que este, correspondendo assim a uma estrutura ideal, mas passível de implementação prática numa futura reforma fiscal.¹⁷⁶ As chaves da sua simplicidade, justiça e maior eficiência seriam *a sua única taxa de tributação*, a não tributação do investimento e a eliminação da vasta panóplia de isenções fiscais existentes no sistema de tributação do rendimento norte-americano. Com efeito, como veremos já de seguida, aquilo que verdadeiramente *marca* a noção de Flat Tax é a existência de uma única taxa de tributação a ser aplicada à totalidade dos rendimentos dos contribuintes.

¹⁷⁴ Um imposto deste género, sendo determinado pelos *cash-flows* da poupança dos contribuintes, é normalmente designado por *personal cash-flow consumption tax*. Cfr. *Idem*, p. 604.

Em nossa opinião, a criação de um imposto deste género levanta uma panóplia de problemas sendo que, o principal, seria o de conseguir assegurar que os valores das poupanças declarados pelos indivíduos seriam verdadeiros. Uma possível solução para esse problema seria a de, tendo em conta que actualmente o pagamento de salários é principalmente realizado através de transferências bancárias, controlar as contas de todos os indivíduos para aferir, da totalidade dos seus rendimentos, o montante que estes pouparam. No entanto tal não nos parece uma solução razoável, pois implicaria uma potencial (mesmo que o controlo apenas fosse realizado por amostragem) devassa de informações privadas de milhões de contribuintes e, ainda assim, não permitiria controlar todos os rendimentos obtidos em «numerário». Outra opção seria obrigar todos os contribuintes a declararem o respectivo consumo anual para que fosse cobrado o respectivo imposto. Também não nos parece solução, pois como se poderia evitar que os contribuintes não declarassem uma boa parte do seu consumo com vista a evitar serem por eles tributados? Ainda que fosse possível realizar um controlo cruzado com as vendas de bens e prestações de serviços realizadas por «comerciantes», este controlo seria demasiado complexo e já não poderia ser, a nosso ver, realizado por amostragem, devendo ser antes um controlo efectivo e, como tal, demasiado complexo e gastador de recursos da administração tributária.

¹⁷⁵ Também no sentido de que a Flat Tax de HALL e RABUSHKA é um imposto sobre o rendimento e não sobre o consumo, Cfr. KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, «The “Flat Tax(es)”: Principles and Evidence», *IMF Working Paper*, September 2006, p. 4.

¹⁷⁶ Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, «The Route to a Progressive Flat Tax», cit., p. 467.

No sentido de que uma Flat Tax levantaria imensos problemas, especialmente ao nível da tributação das empresas, caso viesse a ser aplicada nos EUA, Cfr. WEISBACH, David A., *op. cit.*

2. Após Hall e Rabushka, as Flat Taxes

Como já referimos, a apresentação da Flat Tax por HALL e RABUSHKA despertou uma grande atenção sobre a mesma em solo americano, sendo que na sua senda surgiram várias propostas no sentido de reformular a tributação do rendimento com vista a uma maior simplicidade e uma menor redução da eficiência do mercado por efeito do imposto.¹⁷⁷ Algumas destas propostas, ainda que na defesa de impostos que não compreendiam apenas uma taxa de tributação, intitulavam-se, como a original, de «Flat Tax». Com isto queremos dizer que, desde que a Flat Tax que referimos acima foi apresentada, este termo passou a ser utilizado para designar uma série de impostos, não necessariamente «disos», mas também estruturas impositivas com múltiplos escalões e taxas de tributação.¹⁷⁸

Apesar de, nos Estados Unidos da América, a expressão «flat tax» ainda se encontrar extremamente associada à proposta *concreta* de Hall e Rabushka, que apresentámos, no resto do mundo já não é bem assim. Vejamos o que conseguimos descobrir acerca dessa expressão.

Pesquisando o significado do vocábulo «flat» no *Dicionário Cambridge da Língua Inglesa Online*¹⁷⁹, surgem-nos definições como: «level and smooth, with no curved, high, or hollow parts», «if profits, sales, etc. are flat, they are not growing or increasing». Pesquisando, mais especificamente, pelo termo «flat tax», dá-nos este dicionário uma sua definição como «a tax rate that is the same for everyone, whether the person's income is high or low»¹⁸⁰. Olhando a estes significados e, tendo em conta aquilo que já referimos anteriormente, a grande marca que define uma flat tax como tal é, precisamente, o facto de se tratar de um imposto que aplica uma taxa igual aos rendimentos de todos os contribuintes, independentemente do seu valor. No entanto, se a definirmos deste modo, ela consubstanciar-se-á num imposto proporcional¹⁸¹, já não num imposto progressivo como a proposta de HALL e RABUSHKA. Considerando tudo isto, há agora que apresentar aquilo que será considerado como uma flat tax para os efeitos deste Estudo. Apesar da multiplicidade de

¹⁷⁷ Para uma descrição e crítica de algumas delas, Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, «The Route to a Progressive Flat Tax», cit., pp. 469 e ss. E ainda BROWNING, Edgar K. e BROWNING, Jacqueline M., «Why Not a True Flat Rate Tax», *Cato Journal*, Vol. 5, No. 2, Fall 1895, pp. 629-650, pp. 646 e ss.

¹⁷⁸ Cfr. *Ibidem*.

¹⁷⁹ Entrada no *Cambridge Dictionaries Online*.

Disponível para consulta em <<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/flat>>. Data de Acesso: 25 de Junho de 2015.

¹⁸⁰ Entrada no *Cambridge Dictionaries Online*.

Disponível para consulta em <<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/flat-tax>>. Data de Acesso: 25 de Junho de 2015.

¹⁸¹ Há, inclusivamente, quem utilize este termo para se referir a um imposto estritamente proporcional. Cfr. BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas, *op. cit.*, p. 1908.

sistemas de tributação do rendimento pessoal que surge associada a estes termos, para nós, a flat tax será um imposto progressivo.

Assim sendo, e tendo em conta o que dissemos, para nós, serão consideradas Flat Taxes impostos sobre o rendimento pessoal com uma estrutura que pode ser matematicamente expressa através da seguinte fórmula:

$$c = \bar{t} \cdot (m - \bar{i}) = t \cdot m \quad \equiv \quad t = \bar{t} \cdot \left(1 - \frac{\bar{i}}{m}\right)$$

Textualmente, um imposto sobre o rendimento cuja colecta (c) será apurada através da aplicação de uma única taxa formal (\bar{t}) à totalidade da matéria colectável (m), deduzida de um determinado montante, a que chamaremos de mínimo isento (\bar{i}).¹⁸² Apesar de aparentar ser, à primeira vista, um imposto proporcional, nem tudo o que parece é, sendo que este imposto é, na verdade, progressivo, como se pode verificar através do apuramento do valor da taxa de tributação efectiva (t) para as várias matérias colectáveis. Nesta definição, coincidente com aquela que nos fornece KEEN, KIM e VARSANO¹⁸³, podemos enquadrar o esquema de tributação do rendimento das pessoas humanas proposto por HALL e RABUSHKA (todos os rendimentos superiores a uma determinada isenção seriam tributados a uma taxa de 19%). O tipo de imposição sobre o rendimento que ANÍBAL ALMEIDA denomina de «progressão por dedução»¹⁸⁴ é também uma Flat Tax, sendo definido exactamente nos mesmos moldes em que definimos, agora a Flat Tax.

3. A Flat Tax é Um Imposto Progressivo Sobre o Rendimento

Um dos traços da nossa definição da Flat Tax é que ela será, sempre, um imposto progressivo. Ao ler estas nossas palavras o Leitor poderá interrogar-se: mas porque há de ser a Flat Tax um imposto progressivo, se na Parte anterior deste Estudo aquilo que fizemos foi, precisamente, ver que não havia nenhum fundamento que *implicasse/exigisse* a progressividade da tributação?

¹⁸² Por convenção, em notação matemática uma letra por si só representa um valor que se vai alterando, ou seja, uma variável. Já uma letra com uma barra superior representa um valor fixo, por outras palavras, uma grandeza que se mantém constante.

¹⁸³ Cfr. KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, *op. cit.*, p. 4.

¹⁸⁴ Cfr. ALMEIDA, Aníbal, «A Teoria Pura da Imposição», cit., pp. 154 e ss. Cfr. *supra* o que dissemos a seu propósito.

3.1. A Vertente Negativa do Princípio da Capacidade Contributiva

Por certo, o Leitor lembrar-se-á de que, quando tratámos as finalidades da tributação do rendimento pessoal, o primeiro *princípio* que analisámos com vista a determinar de que forma esta deveria ser repartida pelos vários cidadãos de uma forma *justa* foi o *da capacidade contributiva*. Como dissemos, segundo este *princípio*, quem tem maior capacidade contributiva – capacidade essa que, concluímos, há de variar no mesmo sentido dos rendimentos dos contribuintes (ou seja, crescerá com estes) mas em que medida deles (mais do que eles, na mesma medida deles ou, ainda, menos do que eles) já não o sabemos – há de contribuir, através do imposto, com um maior valor *absoluto* (não necessariamente *relativo*) do que aquele com que há de contribuir quem de menos capacidade contributiva dispõe, para o suporte dos encargos com o financiamento do Estado. Ora, quando tratámos esta questão, *supra*, apenas enunciámos o *princípio da capacidade contributiva* nesta sua vertente, que poderíamos denominar de *positiva*, determinando que quem dispõe de maior capacidade contributiva deverá contribuir para o financiamento do Estado com um maior valor dos seus rendimentos.

Então e o que dizer relativamente aqueles contribuintes que, ainda que auferindo rendimentos, não dispõem deles em montante suficientemente elevado para que lhes possa ser exigível, pela comunidade em que vivem, politicamente organizada como um Estado de Direito, que contribuam com uma parte deles para o seu financiamento? Que sentido faria, mesmo olhando a esta questão apenas num prisma de senso comum, exigir a essas pessoas que abdicassem de uma parte dos seus rendimentos a favor do Estado? Seria *justo* que assim fosse? Agora num prisma de *redistribuição*, que sentido faria obrigar estes sujeitos a abdicar de rendimentos que, posteriormente, lhe seriam devolvidos pela via das políticas redistributivas empregues pelo Estado em cumprimento do seu objectivo de redução das desigualdades sociais? Todas estas questões levam-nos a enunciar uma outra vertente do *princípio da capacidade contributiva*, desta feita, *negativa*, impondo que quem não dispõe de *capacidade contributiva* em virtude de os seus rendimentos não serem suficientemente elevados para que se lhe seja exigível que contribua com uma parte destes para o financiamento do Estado deve estar isento da imposição sobre o rendimento. No entanto, esta vertente *negativa* do *princípio da capacidade contributiva* levanta um problema que importa resolver: qual será o ponto no qual os rendimentos de um contribuinte deixam de não ser suficientemente elevados para que se lhe possa exigir que abdique de uma sua parcela através do imposto?

Esta questão não é nova, sendo que já é desde há muito conhecida dos cultores da economia política. JOHN STUART MILL, por exemplo, levanta-a na sua obra *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*. Propondo-se a tratar a questão da *igualdade de sacrifícios* na tributação, depois de ter descartado o *princípio do benefício* como critério para a sua distribuição, depara-se com o problema de saber se o facto de o imposto (proporcional, como defendido pelo Autor) retirar a um indivíduo pobre uma décima parte do seu rendimento baixo não representará um sacrifício incomensuravelmente maior do que a perda, por parte de um indivíduo rico, de dez por cento dos seus rendimentos muito mais elevados.¹⁸⁵ Segundo o Autor, isso acontecerá se, no caso do indivíduo rico, o rendimento que este perde com o imposto apenas afectar um qualquer consumo supérfluo que com ele seria satisfeito, não afectando minimamente o conforto da sua existência e, no caso do pobre, lhe retirar rendimentos que seriam necessários à sua subsistência, privando-o efectivamente de um mínimo de conforto na sua vida. De modo a resolver esta *desigualdade de sacrifícios* que seria imposta por uma tributação estritamente proporcional dos rendimentos, STUART MILL vira-se para uma solução já proposta anteriormente, por JEREMY BENTHAM, que passaria por isentar do pagamento de imposto um determinado montante dos rendimentos de todos os indivíduos, aquele que fosse estritamente necessário à satisfação das suas necessidades, por outras palavras, o montante correspondente aquilo a que hoje chamamos de «mínimo de subsistência».¹⁸⁶ No entanto, esta isenção de contribuir para o financiamento do Estado através do pagamento de imposto sobre rendimentos inferiores ou iguais a esse mínimo estaria sujeita a uma condição: a de que os indivíduos com rendimentos situados abaixo desse limiar os gastassem apenas naqueles bens que permitissem satisfazer necessidades básicas.¹⁸⁷ Com efeito, o Autor defende que caso não fosse assim, ou seja, se alguém que, por auferir rendimentos inferiores ou iguais a esse mínimo, não estivesse sujeito ao pagamento de imposto decidisse utilizar uma parte dos seus rendimentos numa qualquer «indulgência» não necessária à satisfação de necessidades básicas, então deveria pagar o respectivo imposto sobre essa parte dos seus rendimentos.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Cfr. MILL, John Stuart, *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, 7th Edition, Longmans, Green & Co., London, 1909, Book V, Chapter II «On The General Principles of Taxation». Disponível on-line em: <<http://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html>>

Data de Acesso: 26/06/2015.

¹⁸⁶ Cfr. *Ibidem*.

¹⁸⁷ Cfr. *Ibidem*.

¹⁸⁸ Cfr. *Ibidem*.

Na óptica deste Autor, deveria ser assim a tributação dos rendimentos pessoais, um imposto proporcional que tributasse todo o rendimento superior a uma determinada isenção à mesma taxa¹⁸⁹, descartando a progressividade por escalões com base numa suposta *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento*, afirmando que essa doutrina não era sólida o suficiente para que pudesse servir como critério para o pagamento de impostos.¹⁹⁰

Igualar o valor do montante de rendimentos que estaria isento do pagamento de imposto aquele mínimo necessário para a subsistência dos contribuintes seria, sem dúvida, uma solução possível para esta questão. No entanto não nos parece que tal seja razoável. Numa sociedade como a actual, em que se quer que a maior quantidade possível dos seus membros viva bem – com isto queremos dizer de uma forma minimamente confortável, com possibilidade de ter mais do que o mínimo essencial – mas não apenas no limiar da subsistência, não se deveria assegurar que uma parcela dos seus rendimentos suficientemente elevada para os efeitos de levar uma vida já com algum conforto ficasse intocada pela imposição fiscal? Cremos que deveria ser assim. Deste modo, a solução que propomos para o problema que colocámos é a de identificar o valor de rendimentos que estaria isento do pagamento de imposto como aquele suficiente à satisfação, pelos contribuintes, daquelas necessidades básicas e inevitáveis da vida, mas também para a obtenção de um mínimo de conforto, não apenas da manutenção de uma vida de subsistência. Quanto ao valor objectivo dessa isenção, admitimos não termos conhecimentos suficientes sobre a matéria para sobre ela nos pronunciarmos, mas pensamos que algo na mesma linha dos valores propostos por HALL e RABUSHKA, uma isenção de, por exemplo € 12.000 por ano seria suficientemente elevada para permitir que os contribuintes que auferem rendimentos até esse valor levassem uma vida já confortável (podendo até dedicar-se a algumas indulgências), sendo que, a partir desse montante, os seus rendimentos já estariam sujeitos a tributação.

¹⁸⁹ Inserindo-se assim, precisamente, na definição de Flat Tax que sugerimos.

¹⁹⁰ Nas palavras do Autor: *«this doctrine seems to me too disputable altogether, and even if true at all, not true to a sufficient extent, to be made the foundation of any rule of taxation. Whether the person with 10,000l. a year cares less for 1000l. than the person with only 1000l. a year cares for 100l., and if so, how much less, does not appear to me capable of being decided with the degree of certainty on which a legislator or a financier ought to act»*. Cfr. *Ibidem*.

3.2. Como se Efectiva a Progressividade da Flat Tax?

A Flat Tax ao, em cumprimento daquilo que enunciámos como sendo a *vertente negativa* do *princípio da capacidade contributiva*, permitir que os rendimentos dos contribuintes inferiores a um mínimo ou isenção na base não sejam tributados configura-se como um imposto progressivo¹⁹¹, sendo que podemos encarar essa progressividade de duas formas distintas.

Por um lado, ela pode ser vista como um imposto progressivo com apenas dois escalões: um primeiro no qual serão inseridos os rendimentos do sujeito passivo que não excedam o mínimo isento de tributação, ao qual corresponderá uma taxa de tributação de 0%; e outro, no qual se encontrarão os rendimentos que excedam esse valor, aos quais já será aplicada uma determinada taxa, no caso da Flat Tax de HALL e RABUSHKA ela será, por exemplo, de 19%. Representado numa tabela, este imposto seria assim:

Matéria Colectável	Taxa de Tributação
≤ valor da isenção	0%
> valor da isenção	19%

Tabela 1: Escalões de Tributação da Flat Tax

Cá está, um imposto progressivo com dois escalões, sendo que apenas o rendimento que se insira no segundo é tributado. Esta é uma forma de olhar a este tipo de imposto. Mas também o podemos fazer através de um diferente prisma, o da sua *taxa de tributação efectiva* e da sua *taxa marginal*. Para estes efeitos, imaginemos uma flat tax que tributa todos os rendimentos obtidos pelos contribuintes, que sejam superiores a uma isenção de € 12.000 anuais, a uma taxa de 20%. Peguemos na estrutura matemática que criámos, passível de representar qualquer Flat Tax e coloquemos lá estes dados. Teremos que:

$$c = 0,2. (m - 12000) = t. m \equiv t = 0,2. \left(1 - \frac{12000}{m}\right)$$

¹⁹¹ Também se poderia dizer que se trata de um imposto proporcional mas que apenas tributa rendimentos superiores a um determinado mínimo. Apesar de não ser uma forma errada de o descrever, é muito mais verdadeiro afirmar-se que ele será progressivo. Em primeiro lugar porque tem, verdadeiramente, duas taxas de tributação e, em segundo, porque há também que ter em conta a *taxa efectiva* à qual são tributados os vários rendimentos. Veremos, já de seguida, a questão da taxa de tributação efectiva.

Mesmo sem estas expressões, será fácil perceber que um contribuinte que aufera um rendimento inferior ou igual a 12.000 Euros anuais não pagará qualquer imposto, sendo que a sua *taxa de tributação efectiva* será de 0. Agora imaginemos um contribuinte que aufera um rendimento total de € 13.000. Sobre os primeiros € 12.000 já sabemos que não pagará qualquer imposto, aferindo-se com base na expressão acima indicada uma colecta (c) de zero Euros. Então e sobre os 1000 Euros adicionais que recebeu? Estes estarão, obviamente, sujeitos a uma taxa de 20%, sendo que esta taxa, a *taxa marginal* que afectará rendimentos superiores ao mínimo isento será sempre igual, independentemente do seu montante. Então e quanto à sua *taxa de tributação efectiva*?

$$t = 0,2 \cdot \left(1 - \frac{12000}{13000}\right) \equiv t \approx 1,5\%$$

Colocando, no espaço destinado à matéria colectável da fórmula que fornecemos, o valor de € 13.000, podemos ver que a *taxa de tributação efectiva* um contribuinte que aufera rendimentos nesse valor é de aproximadamente 1,5%. Se fizermos o mesmo para um contribuinte que aufera rendimentos no valor de € 14.000, já obteremos uma *taxa efectiva* de, aproximadamente, 2,8%. Num indivíduo que aufera anualmente € 24.000 de rendimentos esta já será de 10%. Finalmente, para um último contribuinte imaginário cujos rendimentos anuais se cifrem em € 140.000, estes serão *efectivamente tributados* a uma taxa que se aproximará dos 18,2%.¹⁹²

Como pudemos ilustrar, através dos cálculos que realizámos, a Flat Tax, apesar do seu nome poder apontar para se tratar de uma estrutura de imposição proporcional é, efectivamente, um verdadeiro imposto progressivo sobre os rendimentos, cuja *taxa efectiva* de tributação vai crescendo à medida que crescem as matérias colectáveis dos contribuintes, sem nunca, no entanto, atingir o valor da sua *taxa marginal*, que será aquela imposta aos rendimentos que excedam o mínimo isento estipulado. Este efeito progressivo é criado pela dedução na base que se encontra inserida na própria definição do imposto. Matematicamente também é fácil perceber porquê:

¹⁹² Aquilo que aqui fizemos é exactamente o mesmo que realizámos *supra* quando falámos pela primeira vez dos conceitos de *taxa marginal* e de *taxa efectiva de tributação*. A única coisa que mudámos foi a expressão matemática que utilizámos para calcular o valor da *taxa média ou efectiva*. Com efeito, se recorrermos à expressão $t = \frac{c}{m}$, aquela a que recorremos anteriormente, os resultados serão exactamente os mesmos.

$$\lim_{m \rightarrow +\infty} t = 0,2 \cdot \left(1 - \frac{12000}{m}\right) \equiv \lim_{m \rightarrow +\infty} \left(\frac{1200}{m}\right) \rightarrow 0 \equiv \lim_{m \rightarrow +\infty} t \rightarrow 0,2 \cdot (1 - 0)$$

$$\equiv \lim_{m \rightarrow +\infty} t \rightarrow 0,2$$

À medida que a matéria colectável dos vários contribuintes vai crescendo, tendendo para mais infinito, o peso da dedução na base incorporada no imposto vai-se tornando cada vez mais reduzido (na expressão, sendo dividido por um valor de m cada vez maior, o valor dessa divisão vai-se aproximando cada vez mais do zero, apesar de, por mais infinitamente próximo deste valor que se encontre, nunca lá chegar). Assim, tendo este valor uma influência cada vez menor no imposto a suportar pelo sujeito passivo, a *taxa efectiva de tributação* do imposto vai-se aproximando, cada vez mais, do valor da sua *taxa marginal* (neste caso de 20%), sem nunca, no entanto, o atingir – no limite, para uma matéria colectável de valor infinito, vai estar infinitamente próximo do valor de 20%, mas nunca o igualará. Se quiséssemos representar graficamente a *colecta* e a *taxa efectiva* deste imposto em função dos rendimentos (*matéria colectável*) dos contribuintes, teríamos os seguintes gráficos:

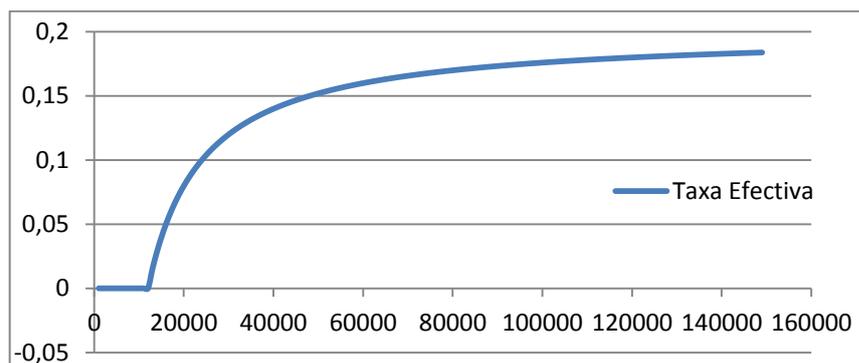


Figura 2: Taxa Efectiva

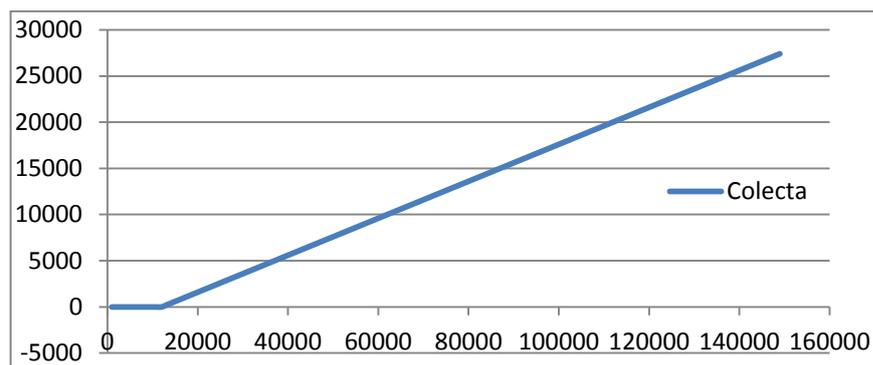


Figura 3: Colecta¹⁹³

Como facilmente se percebe com estes dois gráficos que apresentámos, uma Flat Tax será um imposto progressivo (veja-se a forma como se comporta a *taxa de tributação efectiva* dos rendimentos dos contribuintes, crescendo à medida que estes vão aumentando...) mas apenas moderadamente progressivo, uma vez que, observando a *colecta* deste imposto, suportado pelos sujeitos passivos, ela comporta-se como se comportaria a de um imposto proporcional. No fundo, quase que se trata de uma espécie híbrida, algo a que poderíamos chamar, em jeito de trocadilho, de *imposto proporcionalmente progressivo* ou *progressivamente proporcional*...

4. Argumentos a Favor De Uma Flat Tax

4.1. A Flat Tax Cumpre Todas as Finalidades da Tributação do Rendimento Pessoal, Afigurando-se Como um Imposto Mais Justo que a Imposição Progressiva por Escalões

Quanto a nós, este é o único tipo de progressividade que realmente acreditamos justificar-se, isto tendo em vista as várias finalidades que presidem à imposição sobre os rendimentos pessoais (das pessoas singulares, físicas ou humanas, já não das colectivas). Como já tivemos oportunidade de ver na primeira parte deste desta Tese (e, também, agora nesta segunda...),

¹⁹³ Estes gráficos foram por nós elaborados tendo em conta os cálculos que efectuámos, com base nas fórmulas que fornecemos, para uma Flat Tax com uma isenção na base no valor de € 12.000 anuais e uma taxa de tributação dos rendimentos superiores a esse valor de 20%.

olhando aos vários objectivos que se pode querer ver cumpridos através da tributação do rendimento pessoal e, aos vários *princípios* que podem nortear esse cumprimento, não se pode afirmar que exista algo que implique que a tributação dos rendimentos pessoais deva ser realizada através de um imposto progressivo por escalões com taxas bastante elevadas como acontece hoje. Aliás, a única exigência de progressividade que se verifica em função dessas finalidades é aquela que deriva do *princípio da capacidade contributiva*, na sua *vertente negativa*, que determina que quem não tem *capacidade* para tal, em função dos reduzidos rendimentos que auferir, não deve estar sujeito ao pagamento de imposto sobre os rendimentos. Aquilo que torna a Flat Tax um imposto progressivo, já não proporcional, é precisamente o facto de instituir uma dedução na base que permite aos contribuintes com rendimentos inferiores a um determinado mínimo não pagar imposto, circunstância essa que ocorre, precisamente, em satisfação desta exigência imposta pelo *princípio da capacidade contributiva*. Ao mesmo tempo que cumpre a sua *vertente negativa*, cumpre também a sua *vertente positiva*, assegurando que quem auferir maiores rendimentos também contribui com um maior valor *absoluto* para o sustento financeiro do Estado. Assim sendo, ela assegura que os encargos com o financiamento do Estado são distribuídos de uma forma *justa* pelos vários cidadãos: quem não pode contribuir para eles pela via do imposto sobre o rendimento está isento de o fazer; ao mesmo tempo, quem auferir maiores rendimentos também contribui para eles com um maior valor destes.

Se olharmos agora à finalidade de redistribuição dos rendimentos com vista à diminuição das desigualdades sociais, a Flat Tax também cumpre este *telos*, constitucionalmente imposto, da nossa tributação do rendimento pessoal. Uma vez que se trata de um imposto cuja progressividade é alcançada através da criação de uma isenção na sua base para todos os rendimentos que não atinjam um determinado valor mínimo, a partir do qual estes estarão sujeitos ao imposto, ela trata de forma especialmente favorável aqueles contribuintes que auferem menores rendimentos e, ao mesmo tempo, trata todos os outros (os que auferem rendimentos de valor superior a esse mínimo) de uma forma igual, pois só tributa aquele valor de rendimentos que exceda a isenção. Ao funcionar deste modo, não permite que o extremo inferior da distribuição dos rendimentos seja afectado pelo imposto, cabendo depois ao mecanismo das *transferências* elevá-lo acima do que se encontrava como fruto da alocação de recursos criada pelo mercado.

Também dissemos, no título deste «ponto» do nosso trabalho, que a Flat Tax se afigura como um imposto *mais justo* que um progressivo por escalões. Antes de mais, cabe ressaltar que

nunca afirmámos, até agora, que a progressividade seria injusta ou que uma determinada forma de tributação dos rendimentos seria mais justa do que outra. Com efeito, apenas referimos a justiça na tributação numa ocasião, quando tratámos o *princípio da capacidade contributiva* e concluímos que quem mais rendimentos auferir, mais deve com eles contribuir para o financiamento do Estado, sendo que isso seria *justo*. Este ponto está, cremos, assente. Aquilo que consideramos *injusto*, e agora afirmamo-lo, é a progressividade por escalões como a conhecemos hoje, com elevadas taxas de tributação, e que trata os diversos contribuintes de forma diferenciada sem que exista verdadeiramente uma base de justiça que justifique esse tratamento desigual. Como se consegue ancorar de forma sólida este tipo de tributação? Será que é o facto de este, supostamente, ser capaz de angariar uma maior quantidade de receitas que o justifica, *maximizando* o *sacrifício* realizado pelos contribuintes com o pagamento do imposto até a um limite de tolerância deles para com este? Será que são os seus propósitos *redistributivos* (que de resto, como afirmámos, podem ser realizados por quase toda a espécie de imposição sobre os rendimentos)? Ou será apenas uma escolha política de uma comunidade que vive em democracia? Mesmo vista sob este último prisma, a tributação progressiva por escalões pode padecer de vários vícios...

Para afirmarmos que uma Flat Tax é (ou pode ser) uma forma *mais justa* de tributação dos rendimentos do que a forma progressiva por escalões actual aquilo que nos interessa é comparar as duas através de um prisma de *igualdade*. Uma coisa será um imposto ser progressivo (como o é a Flat Tax) apenas por tratar de uma forma mais favorável os rendimentos que se encontram abaixo de um mínimo isento como forma de dar cumprimento ao *princípio da capacidade contributiva*. Por esta via, visa cumprir um verdadeiro *princípio de igualdade* – tratando de forma igual o que é igual e de forma desigual, o que desigual é, ou seja, tratando desigualmente contribuintes que não têm capacidade contributiva e contribuintes que a têm, isentando do pagamento de imposto os primeiros e onerando com ele os segundos, sendo que estes últimos serão, obviamente, todos tratados de igual maneira.¹⁹⁴ Outra coisa será um imposto progressivo por escalões, que, ainda que podendo cumprir o *princípio da capacidade*

¹⁹⁴ Quando referimos esta igualdade de tratamento dos sujeitos que são onerados com o imposto estamos a referir-nos ao tratamento que lhes é dado, precisamente, por esse facto, ou seja, a taxa com a qual são onerados. Não nos referimos, pois, aquelas desigualdades concretas que existem entre os vários contribuintes e que possam afectar a forma concreta como a imposição tributária se revela perante eles, como por exemplo, o facto de serem portadores de uma qualquer deficiência, o facto de terem filhos ou outros dependentes a seu cargo, serem casados, *etc.* Estas desigualdades não se irão reflectir na taxa de imposto a pagar pelos contribuintes, mas antes na possibilidade de estes poderem beneficiar de deduções concretas, tendo em conta esses estados (de pais, de casados, de pessoas com deficiência, *etc.*).

contributiva na sua vertente negativa através da incorporação de uma isenção na base¹⁹⁵, cria uma distinção entre várias «classes» de contribuintes possuidores de capacidade contributiva, onerando-os de formas distintas – uns de forma mais pesada, outros de forma menos pesada – , sem que haja nenhuma base que o implique, a não ser os maiores e menores rendimentos de uns e de outros. Não se estará, por esta via, a discriminar contribuintes que, fruto do seu trabalho, esforço, dedicação, sacrifício de tempo livre... auferem rendimentos superiores?

É verdade que aquilo que dissemos relativamente à Flat Tax poderia ser dito também a respeito desta progressividade escalonada: enquanto que numa se trata diferentemente aquilo que diferente é (pessoas com *capacidade contributiva* e pessoas sem ela), noutra tratar-se-ia de forma distinta aqueles que detêm uma *maior capacidade contributiva* em função de obterem rendimentos superiores e aqueles que, auferindo rendimentos de menor montante, possuem uma *capacidade contributiva inferior*. No entanto, não nos parece que esse seria um argumento válido, uma vez que apesar de ser verdadeiro que quem mais rendimentos auferir é portador de uma maior capacidade de contribuir para o financiamento do Estado, já não será verdade, ou pelo menos não será possível sabê-lo com certezas, que esta *capacidade* aumenta numa maior medida que os rendimentos, de modo a que se possa dizer que se está a tratar de uma forma desigual aquilo que é desigual. Assim, a melhor forma de tratar a *capacidade contributiva* é assumir que esta, a partir do montante de rendimentos em que se assume que uma pessoa passa a tê-la, cresce na medida dos rendimentos. Deste modo, assumimos que se A auferir rendimentos no dobro do valor daqueles que auferir B, então a *capacidade contributiva* do primeiro há de ser também *dupla* da do segundo. Porque motivo haveria então, este contribuinte A, de ser onerado com um imposto que representasse um valor mais que duplo daquele com o qual haveria de ser onerado B? A resposta correcta é, cremos, nenhum. Uma vez que ambos são detentores de capacidade contributiva e que esta há de variar na medida dos rendimentos de ambos, não há aqui nenhuma diferença *qualitativa* que deva implicar um tratamento desigual destes dois contribuintes. A única diferença que existe é, em nossa opinião, *quantitativa*: um tem o dobro dos rendimentos e da capacidade contributiva do outro¹⁹⁶ – diferença essa que se vai reflectir, precisamente, no facto de o segundo, ao estar sujeito à mesma taxa de imposto que o primeiro, pagar uma colecta cujo *valor absoluto* será duplo daquele que paga o primeiro.

¹⁹⁵ Como acontece com o nosso IRS que estipula, no art. 25.º, n.º 1, alínea a) (CIRS), uma dedução específica de € 4.104 aos rendimentos do trabalho dependente.

¹⁹⁶ Melhor dizendo, apenas se o primeiro tiver rendimentos superiores ao valor da isenção na base no dobro desses rendimentos do segundo, terá ele o dobro da capacidade contributiva deste.

Que *igualdade material perante o imposto* existe, então, tendo em conta os dados de que dispomos (que não nos permitem afirmar a existência de uma qualquer *desigualdade qualitativa* que exija um tratamento diferente dos vários contribuintes já possuidores de *capacidade contributiva*), numa tributação progressiva por escalões? A nosso ver, é impossível garantir que alguma exista, pois como vimos *supra*, ela apenas existiria caso a *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento* fosse comprovável – que não é – e, ainda assim, que a *utilidade do rendimento* variasse do mesmo modo para todos os contribuintes – circunstância essa que, também já o vimos, não se consegue mostrar verificada.

Ao ser um imposto *progressivo* que tributa *proporcionalmente* todos os rendimentos, qualquer que seja o seu valor total, desde que superiores a um mínimo isento, ela trata-os verdadeiramente de uma *forma igual*. Apesar de quem auferir, por exemplo, rendimentos dez vezes superiores não estar verdadeiramente sujeito à mesma *taxa efectiva* a que está sujeito quem aufera rendimentos dez vezes menores, relativamente ao conjunto de todos os seus rendimentos superiores ao mínimo, todos os contribuintes estarão a ser tributados à mesma taxa, que será a *taxa marginal do imposto*. Apenas assim, com uma *proporcionalidade* da tributação dos rendimentos que excedam o mínimo isento se está a tratar, com *igualdade*, os numerosos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento pessoal. Já vimos que a progressividade por escalões não trata igual o que é *qualitativamente* igual. Uma *capitatio* também não o faria, impondo um sacrifício incomensuravelmente superior aos contribuintes titulares de rendimentos mais baixos do que aquele imposto aos contribuintes possuidores de rendimentos mais elevados, sendo abertamente violadora do *princípio da capacidade contributiva* em ambas as suas vertentes e, além disso, incompatível com quaisquer finalidades de redistribuição dos rendimentos.

Ainda quanto à questão da igualdade perante o imposto com a aplicação de uma Flat Tax, os seus oponentes afirmam que ela não seria justa, pois oneraria de uma forma mais pesada os titulares de menores rendimentos do que o faz actualmente, a tributação progressiva com escalões.¹⁹⁷ Esta crítica é uma que apenas pode ser feita no âmbito de uma comparação entre

¹⁹⁷ Note-se que esta crítica só pode ser realizada tendo em conta algum imposto sobre o rendimento, já existente, num qualquer contexto espaço-temporal concreto, e uma qualquer proposta, também ela concreta, de Flat Tax. Esta crítica surgia, por exemplo, relativamente à proposta de HALL e RABUSHKA, afirmando alguns que ela prejudicaria as classes mais baixas e a classe média relativamente ao *Federal Income Tax*. Os Autores, no entanto, afirmam que não seria assim, demonstrando que, para todas as classes de contribuintes, a respectiva colecta de imposto seria idêntica ou inferior à do *federal income tax*, com a vantagem de aqueles inseridos nas classes mais baixas não suportarem qualquer imposto sobre o rendimento. Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La Révolution Fiscale*, cit., pp. 48 e 124 e ss. No sentido de que a carga fiscal sobre as classes média e baixa, se manteria mais ou menos idêntica mas apenas após a incorporação nos rendimentos dos ganhos de eficiência

um concreto imposto sobre o rendimento actualmente em vigor e uma qualquer proposta de Flat Tax, também ela concreta. No entanto, cremos que se a isenção na base do imposto for generosa o suficiente se consegue evitar que as classes de contribuintes com rendimentos mais baixos sejam afectadas por um imposto deste género de uma forma negativa. Tudo dependerá, afinal, da concreta configuração dos dois impostos em confronto. Assim sendo, não nos é possível, verdadeiramente, avaliar a justeza de uma Flat Tax a este respeito.

Por tudo o que dissemos, consideramos que uma Flat Tax seria uma forma mais justa do que o imposto progressivo por escalões como hoje se encontra implementado, sendo este um dos argumentos que apresentamos a favor deste tipo de tributação.

4.2. Uma Flat Tax Limita a Utilização de Taxas de Tributação dos Rendimentos Elevadas

Já tentámos demonstrar, no ponto anterior, que uma Flat Tax pode ser um imposto mais justo do que um imposto progressivo por escalões. Aquilo que trataremos neste ponto está também relacionado com essa comparação entre estes dois impostos.

Uma das críticas que se apontava à progressividade do imposto quando, nos finais do século XIX, vários lutavam para que ela se aplicasse aos rendimentos – mas apenas de uma forma moderada, como forma de dar cumprimento ao *princípio da capacidade contributiva* (que seria concretizado através de uma *igualdade de sacrifícios* entre os contribuintes), já não como um meio a utilizar para *redistribuir rendimentos* – era a de que, uma vez implantado o princípio da progressividade no sistema fiscal, não haveria limite que ele não pudesse ultrapassar¹⁹⁸, sempre justificado com o argumento da *igualdade de sacrifícios*. Este argumento era, no entanto, encarado como «*a malicious distortion of the argument, betraying a reprehensible lack of confidence in the wisdom of*

económica trazidos por uma Flat Tax, Cfr. BROWNING, Edgar K. e BROWNING, Jacqueline M., *op. cit.* No sentido oposto, de que uma mudança do *Federal Income Tax* para a Flat Tax de HALL e RABUSHKA implicaria uma redistribuição da carga fiscal dos contribuintes no topo da distribuição de rendimentos para a classes baixa e média, Cfr. DUNBAR, Amy e POGUE, Thomas, «Estimating Flat Tax Incidence and Yield: A Sensitivity Analysis», *National Tax Journal*, Vol. 51, no. 2, June 1998, pp. 303-324. Numa simulação realizada tendo em conta o actual sistema de tributação do rendimento holandês, CAMINADA e GOUDSWAARD concluem que a sua alteração por uma Flat Tax de 27,7% (taxa necessária para manter inalterado o valor das receitas fiscais) não tem, praticamente, impacto na distribuição da carga fiscal. Cfr. CAMINADA, Koen e GOUDSWAARD, Kees, «Does a Flat Rate Individual Income Tax Reduce Tax Progressivity? A Simulation for The Netherlands», *Public Finance and Management*, 1(4), 2001, pp. 471-499.

¹⁹⁸ É claro que nunca poderiam ultrapassar a taxa de 100%, o limite do puro e arbitrário confisco.

democratic governments.¹⁹⁹ Um dos primeiros exemplos de que dispomos de progressividade no imposto sobre o rendimento surgiu na Prússia, em 1891²⁰⁰, com taxas muito baixas (entre os 0,67 e os 4%), de tal modo inócuas que tornaram qualquer tentativa de oposição infrutífera.²⁰¹ No Reino Unido e nos EUA esta apenas chegou mais tarde e com taxas, também, relativamente baixas. No entanto, na década de 1940, as taxas de imposto dos escalões mais elevados nestes países subiram até aos valores estonteantes de 97,5 e 91%, respectivamente.²⁰²

Parece que tinha razão quem afirmava que a progressividade, uma vez instalada, cresceria desmedidamente, absorvendo insaciavelmente os rendimentos dos contribuintes. Chegando-se à conclusão de que nenhuma suposta *igualdade de sacrifícios* poderia justificar taxas de tal magnitude, rapidamente se abandonou este argumento, passando a sustentar-se esta progressividade numa finalidade redistributiva do Estado e do imposto, utilizando-o como modo de impor à sociedade uma distribuição dos rendimentos diferente daquela fornecida pelo mercado, agora uma determinada por uma decisão democrática de uma maioria.²⁰³

Uma forma pela qual podemos tentar justificar este aumento desmesurado da progressividade é através da *lei do aumento das despesas públicas*, formulada por ADOLPH WAGNER. Diz-nos esta lei, obtida através da observação de dados empíricos, que a despesa pública das nações cresce constantemente no tempo, sendo que com o seu progresso e industrialização a sua importância tanto em termos absolutos, como em termos relativos²⁰⁴ vai sempre aumentando.²⁰⁵ Algo que WAGNER não nos dá é uma explicação satisfatória para esta *lei*, sendo que até hoje nenhuma existe. No entanto, tal como TEIXEIRA RIBEIRO²⁰⁶, consideramos

¹⁹⁹ Cfr. HAYEK, Friedrich Von, *op. cit.*, p. 310.

²⁰⁰ Estamos, claro, a excluir o caso Fiorentino, muito anterior a este, que já referimos *supra*.

Referimos o caso prussiano uma vez que é aquele que nos é fornecido pelo Autor que seguimos neste curto trecho de texto. No entanto, bem sabemos que a Dinamarca e o Japão adoptaram impostos progressivos sobre o rendimento ainda antes da Prússia, respectivamente em 1870 e 1877. Cfr. PIKETTY, Thomas, *Capital in the Twenty-First Century*, *op. cit.*, p. 450.

²⁰¹ Cfr. HAYEK, Friedrich Von, *op. cit.*, p. 310.

²⁰² Cfr. *Ibidem*. Hoje já não assistimos a *taxas marginais* de imposto tão elevadas como as duas que referimos, sendo que a taxa mais elevada, por exemplo, do nosso IRS é de 48% para os rendimentos que sejam superiores a € 80.000 anuais. Ainda assim, cremos que uma taxa desse género, de quase 50%, é bastante alta, sendo difícil arranjar motivos que a justifiquem... Por um lado poder-se-ia dizer que «não é nada» comparada com uma taxa de 97% como já existiu, em tempos, nos EUA, não o negamos. No entanto, o argumento de que, numa perspectiva histórica, as taxas de imposto existentes actualmente até são baixas não passa de pura retórica...

²⁰³ Cfr. *Idem*, p. 311.

²⁰⁴ Em relação, claro, ao *produto interno bruto*. Dito de outro modo, com a industrialização das nações, a sua despesa pública vai ter uma tendência para crescer a um ritmo maior que o PIB, passando a representar uma parte cada vez maior deste.

²⁰⁵ Cfr. *Traité de la Science des Finances*, vol I, trad., Paris, 1909, pp. 88 e ss. ; *Les Fondements de l'Économie Politique*, tomo 3.º, trad., Paris, 1912, pp. 378 e ss. ; ambos *apud* RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *op. cit.*, p. 133, nota 1.

²⁰⁶ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *op. cit.*, p. 137.

interessante a *hipótese* fornecida por PEACOCK e WISEMAN, que a relacionaram, após um estudo realizado no Reino Unido, com as perturbações sociais e com o aumento da tributação que estas normalmente envolvem.²⁰⁷ Segundo estes Autores, as perturbações sociais como guerras, revoluções ou grandes alterações políticas, determinariam um grande aumento das despesas públicas, o que exigiria um aumento dos impostos para as financiar, ultrapassando-se assim a resistência dos contribuintes ao seu aumento. Ora, enquanto as perturbações sociais se mantivessem, os contribuintes habituar-se-iam à nova (e mais elevada) carga fiscal, sendo que quando elas terminassem, eles já não reivindicariam a sua redução, encontrando-se já a ela adaptados. Assim, o Estado, munido de maiores receitas fiscais do que as existentes antes das perturbações, pode realizar mais despesa pública, que antes não realizava por falta de receitas para tal.²⁰⁸ No fundo, esta hipótese quase que funciona como uma «bola de neve», sendo que quando há perturbações sociais é necessário aumentar a despesa – o que implica um aumento dos impostos – e, quando elas terminam, uma vez que os contribuintes já se encontram acomodados à mais elevada carga fiscal, a despesa mantém-se igualmente elevada, até se chegar a um novo estado de perturbação social que dê origem a um novo aumento de despesa, bem como a um novo aumento da carga fiscal, que passará a ser ainda mais elevada. As taxas que referimos terem existido nos EUA e no Reino Unido foram, precisamente, fruto de perturbações sociais, tendo surgido em meados da década de 40 como resultado da necessidade de angariar receitas para financiar o esforço de participação na Segunda Guerra Mundial, sendo que demoraram décadas a serem significativamente reduzidas: a título de exemplo, a média da *taxa marginal* mais elevada do *Federal Income Tax* norte-americano foi, durante o período de 1932-1980 (quase meio século...!) de 81% - apenas no início da década de 80 a taxa do escalão mais elevado do imposto sobre o rendimento norte-americano baixou para cerca de 70%.²⁰⁹

A *hipótese de PEACOCK e WISEMAN* é, com efeito, uma possível justificação para o facto de, desde que foi criado o imposto progressivo sobre o rendimento, as suas taxas terem vindo a aumentar, tendo atingido mesmo, historicamente, valores de quase 100% em países como os EUA e o Reino Unido. Tomando como pressuposto tudo aquilo que já múltiplas vezes dissemos acerca de a tributação progressiva por escalões, a nosso ver, não se justificar, cremos que uma Flat Tax é uma boa forma de limitar o crescimento quase ilimitado das taxas de

²⁰⁷ Cfr. PEACOCK e WISEMAN, *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, 2ª Ed., Allen & Unwin, Londres, 1967, pags. XXXIV e 24 e ss. *apud* RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *op. cit.*, p. 137, nota. 2.

²⁰⁸ Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *op. cit.*, p. 137.

²⁰⁹ Cfr. PIKETTY, Thomas, *Capital in the Twenty-First Century*, *op. cit.*, p. 457.

tributação que aquela pode permitir. Vejamos: num esquema de tributação «liso», em que toda a matéria colectável superior a uma determinada isenção é tributada a uma mesma taxa, alguma vez seriam permitidas taxas tão elevadas como as que referimos? Ou, mesmo que não tão elevadas, ainda em valores na ordem dos 50%? Cremos que não. Pensando em termos eleitorais, alguma vez seria desejado um imposto que sujeitasse todos os contribuintes a uma taxa de imposto elevadíssima a ser aplicada a todos os seus rendimentos que ultrapassassem o mínimo isento? A não ser que o valor desse mínimo isento fosse, também ele, muito elevado – circunstância que, pensamos, não é possível, pois estaria assim a reduzir-se brutalmente a base sobre a qual incidiria este hipotético imposto – a adopção de um imposto desse género poderia levar, em última instância, a uma revolução por motivos fiscais, algo que não é, de todo, estranho à história da Humanidade... Este exemplo deixa-nos, contudo, com uma interrogação: se uma taxa de imposto elevada não seria aceite pela comunidade em geral numa Flat Tax, porque o será num imposto progressivo com múltiplos escalões? A resposta, parece-nos, consiste no facto de, neste último caso, ela apenas se aplicar a muito poucos contribuintes, tão poucos que não têm capacidade de decidir eleições...²¹⁰

No entanto, cremos que se ambas as formas de tributação dos rendimentos fossem submetidas ao crivo de um «véu da ignorância», os resultados seriam diferentes. Colocados numa «posição original»²¹¹, toldados por um véu que os impossibilita de saber a posição concreta que teriam numa dada sociedade, se seriam ricos ou pobres, doentes ou saudáveis, *etc.*, qual destes dois sistemas tributários escolheriam os membros dessa sociedade para presidir à tributação dos seus rendimentos? Quanto aos dois sistemas, ambos incluiriam uma isenção na base de igual montante, de modo a que aqueles que auferissem menores rendimentos não tivessem de

²¹⁰ Com esta interrogação e coma respectiva resposta quisemos afirmar que o imposto progressivo por escalões, com elevadas taxas de tributação, apenas existe por ser algo extremamente apelativo ao «eleitor mediano» que, nas palavras de FERNANDO ARAÚJO, «muitas vezes está disposto a aceitar a pior das onerações tributárias com a ilusão consoladora de que há quem pague mais do que ele». Assim sendo, a tributação progressiva por escalões é algo que não pode, em ocasião alguma, ser rejeitado por um partido político que tenha a ambição de ganhar eleições, pois é uma arma decisiva na conquista dos votos destes eleitores que, auferindo rendimentos inferiores ao médio, são dos que menos (ou nada) têm a recear com a progressividade do imposto. Citando, mais uma vez, o mesmo Autor, pois não conseguimos arranjar melhor forma de exprimir o nosso pensamento do que aquela já por ele utilizada, muito antes de termos começado a pensar sobre estas matérias: «Poderia sustentar-se que este é um dos casos de “ineficiência dinâmica” que resultam de uma “constituição fiscal” assente em regras maioritárias, que dão livre curso ao egoísmo do votante mediano, sem o travão de um direito de veto por parte de interesses minoritários e sem recurso a um “véu de ignorância” que evite os “erros de paralaxe” pós-constitucionais do votante mediano». Cfr. ARAÚJO, Fernando, *op. cit.*, p. 530.

²¹¹ Segundo JOHN RAWLS, apesar de o grande objectivo da «posição original» ser mostrar que uma pessoa, nessa posição, escolheria os princípios de justiça por si formulados, ele diz-nos que esta também é útil para fazer juízos acerca da justiça de políticas concretas, uma vez que estabelece certas condições sobre as quais se reúne consenso para a tomada racional de decisões. Cfr. RAWLS, John, *A Theory of Justice*, Belknap Press, Cambridge, 1971, p. 21.

pagar imposto, mas enquanto que a Flat Tax aplicaria apenas uma taxa, igual para todos os contribuintes, sobre os rendimentos que excedessem essa isenção, o imposto progressivo por escalões teria várias taxas, crescentes à medida que aumentassem os rendimentos dos seus sujeitos passivos. Ignorantes da sua posição na sociedade, as pessoas tanto correriam «o risco» de ser pobres (interessando-lhes, assim, que estes se encontrassem isentos do pagamento do imposto) como de ser ricas (não lhes interessando, portanto, que pelo simples facto de auferirem um maior montante de rendimentos estivessem sujeitas a uma oneração fiscal *relativamente* maior), sendo que desse modo iriam escolher um sistema que as protegesse no primeiro caso, mas que não as discriminasse no segundo. Assim, cremos que perante uma situação deste género seria escolhida uma Flat Tax, pois trata-se de um imposto que discrimina favoravelmente os membros menos avantajados da sociedade sem, no entanto, discriminar negativamente aqueles que maiores rendimentos auferem.

4.3. Uma Flat Tax Pode Ser Mais «Amiga» do Crescimento Económico

O imposto é uma realidade que, além de ser estudada pelo direito (mormente pelo direito fiscal, mas também pelo administrativo e pelo constitucional), é também abordada por outras áreas do saber, desde a teoria económica até à psicologia e sociologia fiscais.²¹² Esta tese tem percorrido um caminho em que se têm entrelaçado, principalmente, dois saberes humanos: o jurídico e o económico. Neste ponto, aquele que iremos abordar será, exclusivamente o segundo, da economia. Sendo aquilo que iremos tratar de seguida uma matéria muito técnica e extremamente complexa – especialmente tendo em conta o seu recurso a um grande formalismo matemático – iremos fazer o nosso melhor para a explicarmos da forma mais correcta possível, ainda que simplificada, dada a sua complexidade e, ainda, o facto de esta não ser uma tese de Mestrado na área das ciências económicas.

Um dos argumentos mais utilizados pelos defensores das Flat Taxes é o de que esta forma de tributação do rendimento é menos perturbadora da natural eficiência do mercado na alocação de recursos e, como tal, favorece o crescimento económico em comparação com os impostos

²¹² Para um elenco, ainda que não exaustivo, das várias áreas do saber humano que se debruçam sobre o imposto, cfr. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, pp. 112-119.

progressivos por escalões actualmente em vigor. HALL e RABUSHKA, por exemplo, dedicam a este argumento todo um capítulo do seu livro.²¹³

Para vermos porque é que uma Flat Tax pode, eventualmente, ser melhor do que um imposto progressivo por escalões para o crescimento económico, há que ver primeiro em que medida pode a tributação afectar o aumento da riqueza das nações. Segundo o modelo de ROBERT SOLOW (aquele normalmente utilizado para estudar os efeitos da tributação no crescimento económico) o rendimento de uma dada economia é determinado pelos seus *recursos económicos*: a dimensão e a habilidade da sua força de trabalho e a dimensão e produtividade tecnológica do seu stock de capital.²¹⁴ Mais formalmente, o valor da taxa de crescimento de uma economia é-nos dado pela soma das seguintes componentes: da sua *taxa de investimento líquido* (ou, equivalentemente, da *variação da acumulação de capitais no tempo*), da *taxa de crescimento efectivo da sua força de trabalho* e, ainda, da *média do crescimento da sua produtividade*.²¹⁵ A duas destas componentes, têm ainda se aplicar coeficientes, sendo que o montante da variação de capital tem de ser ajustado *à respectiva produtividade*, bem como o montante do crescimento da força de trabalho deve ser, também, *ajustado à elasticidade da sua produtividade*.²¹⁶ Através desta estrutura teórica é possível elencar cinco formas pelas quais a tributação pode influenciar a taxa de crescimento de uma economia²¹⁷:

²¹³ Cfr. HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La Révolution Fiscale*, cit., pp. 117-137. No mesmo sentido, mas através de resultados obtidos por via de simulações, de que a Flat Tax pode trazer melhorias no que toca à eficiência do mercado e, conseqüentemente, maiores taxas de crescimento económico, Cfr. BROWNING, Edgar K. e BROWNING, Jacqueline, *op. cit.*; CASSOU, Steven P. e LANSING, Kevin J., «Growth Effects of Shifting From a Graduated-Rate Tax System to a Flat Tax», *Working Paper Series*, 2000-15, Federal Reserve Bank of San Francisco, 2000. Concluindo que uma Flat Tax com uma taxa de 17% e uma isenção anual de \$ 9.400 traria grandes melhorias económicas em relação ao *Federal Income Tax*: CONESSA, Juan Carlos e KRUEGER, Dirk, «On the optimal progressivity of the income tax code», *CFS Working Paper*, No. 2005/10, 2005. Recurso *online* disponível para consulta em: <<http://hdl.handle.net/10419/25452>>, Data de acesso: 03/07/2015. No sentido de que uma Flat Tax pode ser uma alternativa «lucrativa» em termos de eficiência económica sem criar grandes alterações na distribuição de rendimentos, baseando-se para tal numa simulação, Cfr. AABERGE, Rolf, COLOMBINO, Ugo e STRØM, Steinar, «Labour Supply responses and welfare effects from replacing current tax rules by a flat tax: Empirical Evidence from Italy, Norway and Sweden», *Journal of Popular Economics*, 2000 (13), pp. 595-621.

²¹⁴ Cfr. SOLOW, Robert M., «A Contribution to the Theory of Economic Growth», *Quarterly Journal of Economics*, 70 No. 1, February 1956, pp. 65-94 *apud* ENGEN, Eric e SKINNER, Jonathan, «Taxation and Economic Growth», *National Tax Journal*, Vol. 49 No. 4, December 1996, pp. 617-642, p. 618.

²¹⁵ Cfr. ENGEN, Eric e SKINNER, Jonathan, *op. cit.*, p. 618.

²¹⁶ Matematicamente temos a seguinte fórmula: $Y = \alpha K + \beta m + \mu$ sendo Y a taxa de crescimento de uma dada economia, K a variação no tempo do seu *stock* de capital e μ a média do crescimento da sua produtividade. Os coeficientes que referimos são α (que representa a produtividade marginal do capital) e β (representando a elasticidade da produção da força de trabalho). Cfr. *Ibidem*.

²¹⁷ Para todos estes efeitos, Cfr. *Idem*, pp. 518-519.

- 1) Impostos elevados podem desencorajar o investimento ou a acumulação de capital ao tributarem pesadamente o rendimento das empresas e das pessoas singulares, os ganhos de capital²¹⁸, ou ao permitirem deduções reduzidas para depreciações e amortizações de activos.
- 2) Os impostos podem reduzir o crescimento da oferta de trabalho ao desencorajarem os trabalhadores a participarem em horas adicionais de trabalho.
- 3) Podem também desencorajar o aumento da produtividade por causarem uma redução das actividades de investigação e desenvolvimento (I&D) e da criação de capital de risco direccionado às indústrias de alta tecnologia.
- 4) A política fiscal pode influenciar a produtividade marginal do capital ao dar origem a uma deslocação do investimento de sectores altamente tributados para outros que o sejam menos, mas cuja produtividade média seja menor que a dos primeiros.
- 5) Finalmente, uma tributação pesada pode distorcer a utilização eficiente do capital humano ao desencorajar os trabalhadores relativamente à procura de emprego em sectores altamente progressivos mas, também, altamente tributados.

Apresentadas, em abstracto, estas cinco formas pelas quais os impostos podem afectar o crescimento económico, há agora que explica-las (aproveitando para, à medida que o fazemos, explicarmos também porque pode uma Flat Tax ser melhor para o crescimento económico do que um imposto progressivo por escalões). Antes disso, porém, convém criar uma restrição na nossa análise desta matéria. De todos estes modos de actuação no crescimento económico, cremos que apenas o primeiro e o segundo são verdadeiramente dignos de uma maior exploração. O terceiro, parece-nos, decorre do primeiro (se há uma menor acumulação de capital, é plausível que haja uma menor capacidade de investimento em actividades de I&D, bem como uma menor propensão para o investimento em sectores altamente tecnológicos, pois estes costumam ser altamente capital-intensivos...). Quanto ao quarto e ao quinto, parece-nos que, para poderem ocorrer na prática, seria necessário que determinados sectores da economia estivessem sujeitos a regras fiscais bastante distintas daquelas a que se encontrariam sujeitas os restantes, situação que, hoje em dia, cremos não se verificar com regularidade, especialmente nos países desenvolvidos e, sobretudo, naqueles que fazem parte

²¹⁸ Fazemos a distinção entre rendimentos globais e os rendimentos de capital pois pode acontecer que estes não sejam tributados às mesmas taxas.

de estruturas como a União Europeia, cujas regras tendem a não permitir discriminações desse género.²¹⁹ Assim sendo, restam-nos as hipóteses 1 e 2.

4.3.1. A Influência na Acumulação de Capital

Começando pela primeira, referimos que os impostos podem constituir um obstáculo à acumulação do capital necessário ao investimento e, conseqüentemente, ao crescimento da economia. Para explicarmos o porquê de isto acontecer, há primeiro que pensar no seguinte: quais são os destinos que as pessoas podem dar ao rendimento que auferem? Já respondemos a esta questão quando, *supra*, mencionámos o conceito de *rendimento de Schanz-Haig-Simmons*. Com efeito, o conceito de rendimento destes autores²²⁰ determina que este é constituído pela soma do consumo e das poupanças do seu titular num determinado período. Assim, temos que o consumo e o aforro são, precisamente, os dois destinos que podem ser dados aos rendimentos auferidos pelos indivíduos. O raciocínio que seguiremos para explicar de que modo pode um imposto sobre o rendimento afectar a concentração de capital é muito lógico: imaginemos um indivíduo que auferir um rendimento de 1000, não sujeito a qualquer imposto. Imaginemos também que das 1000 unidades de rendimento que este contribuinte auferir, 500 são direccionadas ao consumo (que vamos assumir não se alterar a não ser que os rendimentos deixem de ser suficientes para o satisfazer²²¹) e 500 são direccionadas ao aforro. Neste cenário sem imposto, os rendimentos deste contribuinte são destinados em igual medida ao consumo e ao aforro. Introduzamos, agora, um imposto sobre o rendimento de 25% sobre a sua totalidade. Após a sua aplicação, sobram a este contribuinte imaginário 750 unidades de rendimento. Se destas 750 unidades, 500 forem destinadas a consumo, apenas

²¹⁹ É verdade que, no que toca aos impostos sobre o consumo, especialmente ao IVA, determinados bens e serviços estão sujeitos a diferentes taxas de tributação, sendo que alguns se encontram, até, totalmente isentos dela. No entanto, não nos parece que seja a esta circunstância referida pelos Autores, pois este imposto é suportado pelos consumidores finais dos referidos bens e serviços, não se repercutindo nos rendimentos dos sujeitos que os produzem ou prestam.

²²⁰ $R = C + \Delta P$, sendo R o rendimento, C o consumo e ΔP a variação das poupanças.

²²¹ Fazemo-lo por motivos de simplicidade sabendo que, no entanto, pode não ser assim. Perante a obtenção de menores rendimentos, poderá haver contribuintes que tentarão reduzir o seu consumo de modo a manter o mesmo nível de aforro. No entanto, se pensarmos naqueles contribuintes de menores rendimentos, cujo rendimento é total, ou quase totalmente, destinado ao consumo com vista à satisfação das suas necessidades básicas, a aplicação do imposto apenas poderia reduzir o (já baixo) montante por eles poupado ou, caso nem houvesse poupança ou o seu montante fosse inferior aquele agora necessário ao pagamento do imposto, o valor do seu consumo, uma vez que não haveria aforro para reduzir. O que queremos ressaltar é que, ainda que possam existir contribuintes que reduzam o seu consumo de modo a manter o mesmo nível de aforro quando vêm o seu rendimento diminuído, estes serão, muito provavelmente, uma minoria.

sobram 250 para aforro. Deste modo, o montante de rendimentos destinado ao aforro foi diminuído exactamente na medida do imposto aplicado à totalidade dos rendimentos.

Ora, o aforro é precisamente uma das grandezas que se pode inserir no conceito de *capital*. Por exemplo, para PIKETTY, este consiste na *soma de todos os activos não-humanos*²²² *que podem ser detidos por alguém e trocados numa qualquer forma de mercado.*²²³ Esta noção engloba, claramente, o aforro, sendo o rendimento não consumido claramente um activo não humano que pode ser detido por alguém (quem o auferiu e não o consumiu) e trocado num mercado (consumido ou investido). Assim, se um imposto sobre o rendimento pode reduzir o aforro, então ele pode reduzir a acumulação de capital – pois uma vez que a poupança, sendo capital, se torna menor, este é acumulado em menor medida – sendo esse efeito tanto mais elevado quanto mais ele reduzir o rendimento disponível dos contribuintes que a ele estão sujeitos.²²⁴

Tendo em consideração aquilo que temos vindo a dizer, este é um problema que pode ser criado por qualquer imposto sobre o rendimento²²⁵, não sendo a Flat Tax uma excepção a este respeito. No entanto, ela pode criá-lo em menor medida do que um imposto progressivo por escalões pois, como referimos, a redução da poupança há de ser tanto maior quanto maiores forem as taxas de tributação aplicadas aos rendimentos e, (já o vimos no ponto anterior), um sistema de tributação do rendimento Flat pode servir como um limite à estipulação, pelo legislador, de taxas de tributação elevadas. Se por um lado é verdade que no que ao livre funcionamento da «mão invisível» concerne, o melhor imposto é nenhum imposto, também é verdade que, no que toca à redução do aforro, uma taxa de imposto baixa é melhor do que uma taxa de imposto alta. Chegados a esta conclusão, há que ressaltar que apenas através de uma comparação de impostos concretos se pode concluir em que medida um será mais desincentivador da acumulação do capital do que o outro, sendo por isso possível que, em concreto, um imposto progressivo por escalões o seja menos do que uma Flat Tax. Assim

²²² O Autor refere-se a «activos não humanos» de modo a excluir expressamente o «*capital humano*» - a capacidade de trabalho, o treino, as habilidades e as classificações de um determinado indivíduo – da sua noção de capital. Cfr. PIKETTY, Thomas, *op. cit.*, p. 48.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ Tanto assim é que uma das propostas de THOMAS PIKETTY com vista a reduzir as desigualdades existentes actualmente nos países desenvolvidos é a de implementar um imposto progressivo sobre o rendimento com uma taxa máxima igual ou superior a 80%. Por essa via pretender-se-ia não a obtenção de receitas, mas sim a eliminação dos enormes salários dos executivos de topo e, assim, impedir a concentração de capital nos percentis mais elevados da distribuição de rendimentos. Cfr. PIKETTY, Thomas, *op. cit.*, p. 463-464.

²²⁵ Mas já não por um sobre o consumo, que não tribute o rendimento destinado à poupança ou ao investimento, qualquer que seja a sua proveniência. Já referimos *supra* que a diferença entre um imposto sobre o consumo e um sobre o rendimento é, precisamente, o tratamento que é dado à poupança e ao investimento por estes dois tipos de tributação.

sendo, este argumento é apenas válido na medida em que, potencialmente, uma Flat Tax não emprega taxas de tributação tão elevadas (nem permite atingi-las) como um imposto progressivo por escalões.

4.3.2. O Impacto no Esforço/Oferta de Trabalho

Outro modo pelo qual o imposto pode afectar o crescimento económico é, como referimos acima, a possibilidade de distorcer a natural oferta de trabalho no mercado, sendo este um dos argumentos que é utilizado para defender uma estrutura de imposto proporcional em detrimento de uma progressiva.²²⁶ Tal como fizemos no ponto anterior, também aqui iremos tentar simplificar ao máximo a nossa abordagem a esta questão.

O raciocínio que nos pode fazer concluir que a tributação pode afectar as decisões dos indivíduos relativamente a efectuar o esforço de trabalhar pode ser expresso de uma forma relativamente simplificada e de fácil compreensão: comecemos por estabelecer o pressuposto de que as pessoas valorizam de igual modo o consumo (para o qual necessitam do rendimento que auferem através do trabalho) e o lazer (que já definimos, precisamente, como o único bem com o qual pode ser comparado o rendimento, como forma de aferir a sua utilidade). Deste modo, se pensarmos na questão em termos de cálculo marginal, um indivíduo apenas irá trabalhar até ao momento em que o valor do consumo que pode realizar com o rendimento que daí advém seja pelo menos tão grande como o valor do lazer de que está a abdicar ao trabalhar. Enquanto o valor do consumo proporcionado pelo rendimento for superior aquele atribuído ao lazer, faz sentido que se continue a trabalhar, mas a partir do momento em que o lazer tiver um valor superior ao da possibilidade de consumo, deixa de ser racional que o esforço de trabalho continue²²⁷.

Vejamos mais um exemplo numérico: imaginemos um indivíduo com um salário de 10€ por hora e que está disposto a sacrificar uma hora de lazer de que actualmente usufrui se isso lhe trouxer um aumento de 9€ em consumo. Na ausência de um imposto, este indivíduo trabalha mais uma hora pela qual obtém um rendimento de 10€. Uma vez que já estaria disposto a trabalhar essa hora extra apenas por 9€, ele recebe um benefício de 1€, sendo que trocou uma

²²⁶ Cfr. BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas, *op. cit.*, p. 1919.

²²⁷ Cfr. *Ibidem*.

hora de lazer com o valor de 9€ por um aumento da sua possibilidade de consumo em 10€. Se introduzirmos, neste panorama, um imposto sobre o rendimento de 20%, aquela hora adicional que, na sua ausência, seria dedicada ao trabalho (pois o seu valor era superior aquele atribuído ao lazer), na sua presença já não o será: uma vez que essa hora apenas trará a este trabalhador um aumento de 8€ no seu consumo, valor esse inferior aquele pelo qual ele estaria disposto a abdicar do seu lazer (que vimos ser de 9€).²²⁸ Isto aconteceu mesmo com um imposto proporcional. Se, em vez deste, tivéssemos aplicado um imposto progressivo por escalões o resultado poderia ser pior, pois neste, à medida que os rendimentos do contribuinte aumentam, a *taxa marginal* do imposto aumenta também, sendo que, nas zonas de mudança de escalão, com o aumento (marginal) da tributação que isso implica, pode ser reduzido o incentivo ao trabalho de alguns contribuintes que, caso a taxa de imposto se mantivesse igual, ainda continuariam a obter com o trabalho um valor de consumo superior aquele atribuído ao lazer de que estariam a abdicar.

A distorção, criada pelo imposto, da escolha entre trabalhar horas adicionais ou dedicar esse tempo ao lazer cria uma ineficiência económica.²²⁹ No exemplo que fornecemos todos ficam a perder com a implementação do imposto: o trabalhador fica pior pois perde o ganho de 1€ que teria ao optar pelo trabalho em vez do lazer; o empregador fica pior pois perde o benefício que obteria com o trabalho daquele trabalhador; finalmente, o Estado também fica pior pois não obteve qualquer receita de imposto com o facto de o trabalhador ter optado pelo lazer.²³⁰

Ao contrário do que se passava no que dizia respeito à acumulação de capital, em que o problema advinha mais das taxas de tributação elevadas e já não tanto da progressividade dos impostos, neste caso, ainda que tanto uma Flat Tax como um imposto progressivo por escalões possam dar azo ao problema, ele pode tornar-se pior caso o imposto sobre o rendimento seja do segundo tipo. Enquanto que, numa Flat Tax a *taxa marginal* de tributação se mantém constante – reduzindo de igual modo o proveito de qualquer esforço de trabalho adicional realizado pelos trabalhadores –, num imposto progressivo por escalões, com o

²²⁸ O exemplo que aqui fornecemos é-nos dado por BANKMAN e GRIFITH. Cfr. *Idem*, p. 1920.

²²⁹ Neste sentido, Cfr. DAVIS, Steven J. e MAGNUS, Henrekson, «Tax effects on work activity, industry mix and shadow economy size: Evidence from rich-country comparisons», *SSE/EFI Working Papers Series in Economics and Finance*, No. 560, 2004; MURPHY, Richard, «A Flat Tax for the UK? The Implications of Simplification», *ACCA Discussion Papers*, 2006, pp. 32-34; HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La Révolution Fiscale*, cit., pp. 117-119.

²³⁰ Esta conclusão também nos é dada pelos Autores que citámos a propósito do exemplo que fornecemos. Cfr. BANKMAN, Joseph e GRIFITH, Thomas, *op. cit.*, p. 1920.

aumento das *taxas marginais* que lhes está associado, a redução do benefício auferido pelos trabalhadores ao realizarem mais horas de trabalho vai-se tornando menor (por efeito do imposto) à medida que os seus rendimentos globais aumentam.

Ainda a propósito deste argumento, há que referir que além da distorção causada na escolha entre o trabalho e o lazer, é criada uma outra: existindo um imposto sobre os rendimentos, este determina que *o valor que os trabalhadores recebem pelo seu trabalho é inferior aquele que ele realmente vale*, pois uma parte dele é absorvida pelo imposto. Quanto a esta distorção, ela será tanto maior quanto maior for a taxa de tributação a que os rendimentos se encontrem sujeitos.²³¹

O único tipo de imposto que não dá azo a esta distorção é um dos que já referimos, a *capitatio*, pois ao ser devida por todos os contribuintes, independentemente dos rendimentos que estes auferam, não dá azo a qualquer alteração nas suas preferências de consumo (trabalho) e lazer, nem à redução do valor que estes recebem pelo trabalho que realizam. Esta forma de tributação é, no entanto, de excluir liminarmente pelos motivos que já referimos várias vezes no decurso deste estudo.

Ainda relativamente a este ponto, ele costuma ser abordado pelas *teorias da tributação óptima*.²³² O objectivo destas teorias, de escopo normalmente utilitário, é o de determinar o sistema fiscal que deve ser utilizado de modo a maximizar uma *função de utilidade social* que se encontra sujeita a uma série de condicionantes²³³ e, para o fazer, normalmente recorrem a uma simplificação – a de que todos os membros da sociedade são iguais no que toca às suas preferências de lazer e consumo (os dois factores que determinam a *utilidade individual*, cuja soma nos vai dar a *utilidade total da sociedade*). Numa das contribuições mais importantes para estas teorias, e sem assumir que todos os indivíduos seriam iguais (variando as suas preferências no que toca ao consumo e ao lazer²³⁴), JAMES MIRRLEES concluiu, assumidamente

²³¹ Cfr. *Ibidem*.

²³² Para uma apresentação dos traços gerais destas teorias e dos seus resultados, Cfr. MANKIW, N. Gregory, WEINZIERL, Matthew e YAGAN, Danny, «Optimal Taxation in Theory and Practice», *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 2009, pp. 147-174.

²³³ Por exemplo: numa das primeiras, e maiores, contribuições para estas teorias, RAMSEY condicionou a obtenção de receitas pelo sistema fiscal à aplicação de um imposto sobre o consumo. Apesar de ser problemático excluir a utilização de determinados tipos de impostos, caso nenhum seja excluído a solução para o problema que estas teorias pretendem resolver torna-se muito simples: uma *capitatio* é o imposto economicamente mais eficiente, pois sendo de igual valor para todos os indivíduos e devido por eles independentemente de qualquer circunstância em que se encontrem, não altera nenhuma das suas escolhas. Cfr. *Idem*, p. 150.

²³⁴ Bem como as suas capacidades para obter rendimento, que são reveladas através deste. Cfr. MIRRLEES, James, «An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation», *The Review of Economic Studies*, Vol. 38, No., 2, April 1971, pp. 175-208.

com surpresa²³⁵, que o imposto sobre o rendimento *mais eficiente* no que diz respeito às distorções que cria na escolha dos trabalhadores entre consumo e lazer, excluindo uma *capitatio*, seria um imposto proporcional²³⁶ com uma transferência de igual montante para todos os contribuintes.²³⁷ Curiosamente, um imposto deste género é extremamente parecido com uma Flat Tax, sendo que esta, ao invés de uma transferência de igual montante para todos os contribuintes inclui, na sua base, uma dedução de igual montante para todos eles. Esta conclusão, de que o imposto sobre o rendimento óptimo seria proporcional (ou quase) já foi, no entanto, desafiada.²³⁸

As *teorias da tributação óptima* não são, no entanto, isentas de críticas. Em primeiro lugar, elas baseiam-se em conceitos que já criticámos, principalmente o da *teoria da utilidade marginal decrescente dos rendimentos*, assumem a *utilidade* como uma grandeza *cardinal*, mensurável, e pressupõem ainda que são possíveis as comparações interpessoais de utilidade, conceitos estes que já rejeitámos na Primeira Parte deste trabalho.

Tal como as *teorias da tributação óptima*, o raciocínio no qual se baseia este argumento a favor da Flat Tax padece de vários problemas: em primeiro lugar, assume que os trabalhadores tomam decisões relativamente ao tempo que dedicam ao trabalho e ao lazer baseadas em cálculos de benefício marginal, situação que não nos parece ser adequada à realidade. Ainda que esse raciocínio fosse adequado à realidade, ele apenas seria válido para aqueles trabalhadores que são, efectivamente, pagos em função das horas que trabalham – circunstância muito comum, é verdade, nos Estados Unidos da América²³⁹, mas já não sabemos se também o será, por exemplo, na Europa. Em segundo lugar, pode acontecer que determinados trabalhadores, especialmente aqueles que auferem menores rendimentos, ao serem afectados negativamente

²³⁵ Com surpresa, pois esperava que o seu modelo lhe sugerisse que o imposto óptimo fosse um progressivo por escalões. Cfr. MIRRLEES, James, *op. cit.*, p. 207

²³⁶ Na verdade, quase proporcional, de tal modo próximo da proporcionalidade que o Autor admite que um imposto proporcional seria tão eficiente como a estrutura a que chegou no seu Estudo. Cfr. *Ibidem*.

²³⁷ Cfr. *Ibidem*. No mesmo sentido, Cfr. BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas, *op. cit.* Esta transferência de igual montante para todos os contribuintes transforma-o, na verdade, num imposto progressivo, pois esse montante de rendimentos, transferido pelo Estado para todos os contribuintes, não seria tributado.

²³⁸ Principalmente por SAEZ, que conclui que um imposto sobre o rendimento *óptimo* deve ser bastante progressivo entre os rendimentos de \$50.000 e \$200.000 anuais. Cfr. SAEZ, Emmanuel, «Using Elasticities to Derive Optimal Income tax Rates», *Review of Economic Studies* 68, pp. 205-229 *apud* MANKIW, N. Gregory, WEINZIERL, Matthew e YAGAN, Danny, *op. cit.*, p. 157.

²³⁹ Em 2012, a percentagem dos trabalhadores americanos que era pago numa base horária era de aproximadamente 60%. Cfr. KAVOUSSI, Bonnie, «Share Of American Workers Paid On An Hourly Basis Reaches 59 Percent», *The Huffington Post*, 07/09/2012.

Disponível *online* em <http://www.huffingtonpost.com/2012/07/09/american-workers-paid-hourly-59-percent_n_1659001.html>, data de acesso: 05/07/2015.

por um imposto que reduza o seu rendimento disponível, optem por trabalhar mais de modo a compensar a diferença – isto ilustra que nem toda a gente reage do mesmo modo às distorções criadas pelo imposto nos rendimentos que auferem. Finalmente, ainda que estas duas críticas que apresentámos não fossem válidas, este argumento parte do pressuposto de que é o trabalhador quem decide quantas horas trabalha efectivamente, circunstância que, cremos, não se verifica a não ser com profissionais liberais que têm a possibilidade de decidir a que ritmo desempenham as suas funções e quantas horas por dia estão dispostos a dedicar-lhes. Na grande maioria dos casos, o poder de decidir quantas horas tem o trabalhador de laborar está nas mãos do empregador, pouco lhe interessando que o trabalhador valorize mais uma hora de lazer do que o consumo que lhe é proporcionado pelo rendimento de mais uma hora de trabalho. Apesar de tudo o que dissemos este argumento pode ter, no entanto, um resquício de verdade, pois quantas vezes não ouvimos já alguém afirmar, em resposta a um aumento da carga fiscal incidente sobre os seus rendimentos, «que qualquer dia já não vale a pena trabalhar?»

4.3.4. A Flat Tax e o Crescimento Económico – Uma Conclusão Preliminar

Neste ponto apresentámos os motivos pelos quais se afirma que uma Flat Tax pode ser menos prejudicial do crescimento económico do que um imposto progressivo por escalões. Ao longo da análise destes argumentos ficámos, no entanto, com a dúvida sobre se eles seriam realmente válidos. Quanto aos efeitos de uma Flat Tax na concentração do capital, um dos factores determinantes do crescimento das economias, parece-nos que poderá ser possível que ela tenha aí algum impacto, mas apenas pelo facto de poder limitar a imposição, pelo legislador, de elevadas taxas de tributação sobre os rendimentos que afectem de forma muito negativa as poupanças e, conseqüentemente, a *concentração de capital* necessária ao investimento numa economia. Já no que toca aos seus efeitos no *esforço/oferta de trabalho* dos trabalhadores, se seguirmos a construção teórica que apresentámos, podemos concluir que, em abstracto, ela poderá dar origem a menos distorções do que um imposto progressivo por escalões. Todavia, após olharmos a essa construção teórica com vista a aferir quais seriam as suas falhas, ficámos com sérias dúvidas de que ela seria validada pelos dados da prática. Assim sendo, não cremos que o argumento que nela se baseia, de que uma Flat Tax daria origem a menos ineficiências

na oferta de trabalho do que um imposto progressivo por escalões, seja forte sem se encontrar ancorado numa prévia validação pelos dados do mundo real.

Expressadas as nossas dúvidas relativamente a estas questões, cremos que não haverá melhor forma de aferir a veracidade destes argumentos como uma adopção, no mundo real, de uma Flat Tax, que permita um estudo, com dados reais (não apenas simulações) dos seus efeitos no crescimento económico, tanto pela via da influência na acumulação de capital como pela via da menor distorção do esforço de trabalho.²⁴⁰

4.4. Uma Flat Tax Pode Permitir Arrecadar Mais Receita Fiscal

Outro dos argumentos apresentado pelos proponentes deste tipo de estrutura fiscal é o de que ela pode permitir a arrecadação de uma receita superior aquela obtida durante a vigência do imposto sobre o rendimento progressivo por escalões²⁴¹. Mais uma vez, como já aconteceu relativamente a outros dos argumentos que apresentámos a favor da Flat Tax, este argumento depende sempre de uma comparação entre uma proposta de reforma fiscal e um imposto sobre o rendimento já em vigor. Independentemente disso, acreditamos ser útil explicar o porquê deste argumento.

4.4.1. A Curva de Laffer

Criada por ARTHUR LAFFER, a curva cujo nome demos também a este ponto do nosso trabalho é uma representação gráfica que visa explicar a relação existente entre as receitas dos impostos e a respectiva taxa de tributação. Segundo esta curva, a receita de um imposto aumenta mais rapidamente enquanto a sua taxa é baixa. À medida que a taxa vai aumentando as receitas vão também aumentando (se bem que cada vez menos para cada aumento da taxa, comportando-se como a *utilidade marginal do rendimento*, se esta fosse *decrecente*), sendo que será

²⁴⁰ Quanto às questões da adopção de uma Flat Tax por vários países e dos efeitos dessas reformas fiscais, mais adiante ocupar-nos-emos deles.

²⁴¹ Cfr. MURPHY, Richard, *op. cit.*, p. 36; GRECU, Andrei, *Flat Tax – The British Case*, Adam Smith Institute, London, 2004, p. 5. Este último Autor dá como exemplos os vários cortes no imposto sobre o rendimento que ocorreram, nos EUA, nos anos de 1965 e de 1980 e que levaram a um aumento das receitas fiscais na ordem dos 62 e 99%, respectivamente, para afirmar que a implementação de uma Flat Tax no Reino Unido, com a redução das taxas de imposto que implicaria, poderia ter um efeito semelhante no aumento das receitas fiscais.

assim até se atingir uma determinada taxa, óptima, que permite a arrecadação do máximo de receitas fiscais com o imposto. Ultrapassada essa taxa, as receitas de imposto não continuariam a aumentar, mas antes decresceriam.²⁴² Além disso, esta curva mostra-nos também que duas taxas de imposto não permitiriam arrecadar qualquer receita: as de 0 e de 100%. É óbvio porque seria assim – uma taxa de 0% seria o equivalente à inexistência do imposto; uma taxa de 100%, num imposto sobre os rendimentos, daria azo a que ninguém tivesse incentivos para trabalhar ou produzir o que quer que fosse, isto porque ficaria privado de todos os proveitos do seu trabalho.²⁴³

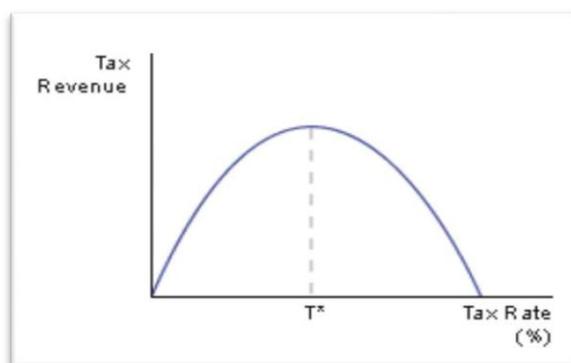


Figura 4: Curva de Laffer²⁴⁴

Nesta figura temos uma típica *curva de Laffer*, que nos mostra aquilo que acabámos de explicar: as taxas de 0 e de 100% não permitem a arrecadação de nenhuma receita fiscal e, entre elas (*in casu*, numa taxa que seria de 50%), encontra-se uma *taxa óptima* que permite a maior obtenção de receitas fiscais sendo que, se esta for ultrapassada, as receitas do imposto diminuem. Note-se que esta figura é meramente exemplificativa quanto à *taxa óptima* e que nada implica que esta seja de 50%, sendo que tanto poderá ser de 25, 43, 58, 97%, etc.

O aumento das receitas fiscais que adviria de uma redução da taxa de imposto que a *curva de Laffer* tenta ilustrar teria como causa as menores distorções económicas causadas por uma taxa mais baixa. Em suma, seriam obtidas maiores receitas fiscais graças aos efeitos do imposto no crescimento económico que já referimos no ponto anterior.

²⁴² Cfr. GRECU, Andrei, *op. cit.*, p. 5.

²⁴³ Já tínhamos concluído da mesma maneira, *supra*, quando falámos de um imposto perfeitamente equalizador, porventura necessário para a obtenção de uma distribuição dos bens perfeitamente igual numa sociedade. No mesmo sentido, Cfr. MURPHY, Richard, *op. cit.*, p. 36.

²⁴⁴ Fonte: GRECU, Andrei, *op. cit.*, p. 5.

Por muito intuitiva que esta ideia possa parecer, de que um corte nas taxas de um dado imposto pode levar a um aumento das suas receitas – neste caso, a substituição de um imposto sobre o rendimento progressivo por escalões por uma Flat Tax com uma taxa marginal mais reduzida –, para que isso aconteça, a taxa (ou taxas) marginal do imposto que se substitui tem de se encontrar, já, na encosta «descendente» da *curva de Laffer*, o que há de ser muito improvável na grande maioria dos casos.²⁴⁵ Com efeito, esta já foi amplamente estudada nas décadas de setenta e oitenta do século passado, sendo a literatura que resultou desta atenção extremamente crítica deste conceito, havendo mesmo quem afirme que a *curva de Laffer* é mais conspícua pela sua ausência do que pela sua presença.²⁴⁶

4.4.2. A Redução da Evasão e Fraude Fiscal

Outro dos motivos pelos quais os proponentes das Flat Tax acreditam que estas podem levar a um aumento da receita fiscal (neste caso, já não daquela obtida pelo conjunto dos impostos na sua globalidade, mas sim do próprio imposto sobre o rendimento pessoal) é o de que um imposto deste género pode aumentar o cumprimento voluntário da lei fiscal (*tax compliance*, em inglês) por parte dos contribuintes titulares de maiores rendimentos.²⁴⁷ Este será o último argumento de natureza económica, a favor de uma Flat Tax, que aqui apresentaremos. Assim sendo, cremos que já estamos em condições de, olhando para trás, verificar que existe um padrão comum aos vários argumentos, de natureza económica, que podem ser dados para defender uma Flat Tax como uma melhor hipótese a esse nível do que um imposto progressivo por escalões – estes prendem-se mais com o facto de a progressividade por escalões tender a adoptar taxas de tributação elevadas (que, como vimos, uma Flat Tax pode ter a capacidade de evitar) do que propriamente com a sua utilização de várias taxas de

²⁴⁵ Já houve quem tenha tentado determinar, em vários países, se isso se sucedia. HEIJMAN e VAN OPHEM, por exemplo, tentaram determinar, para doze países da OCDE, se as taxas dos respectivos impostos sobre o rendimento eram, ou não, superiores às *taxas ótimas* de uma *curva de Laffer* para os respectivos países. À excepção da Suécia, concluíram que em todos os outros, as receitas de imposto poderiam ainda aumentadas através de um aumento das respectivas taxas. Cfr. HEIJMAN, W. J. M. e van OPHEM, J. A. C., «Willingness to Pay Tax: The Laffer Curve Revisited for 12 OECD Countries», *The Journal of Socio-Economics*, 34, 2005, pp. 714-723 *apud* MURPHY, Richard, *op. cit.*, p. 40.

²⁴⁶ Cfr. MIDDLETON, R., «Whatever Happened to the Laffer Curve?», University of Bristol, Paper given to seminar at the Economics Department, university of Warwick, May 1997 *apud* MURPHY, Richard, *op. cit.*, p. 36.

²⁴⁷ Cfr. MURPHY, Richard, *op. cit.*, pp. 34-35; HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La Révolution Fiscale*, *cit.*, pp. 38-42.

tributação distintas em função dos rendimentos do sujeito passivo.²⁴⁸ No que toca a este argumento, também é esse o caso.

O cumprimento da lei fiscal é uma matéria que tem vindo a ser estudada pela ciência económica²⁴⁹, procurando esta alcançar conclusões acerca das suas causas, dos processos que a determinam e dos seus efeitos, tanto nas receitas fiscais como na distribuição dos rendimentos que o imposto, se tiver finalidades redistributivas, visa alterar em benefício dos mais pobres. Ora, um dos factores que a ciência económica aponta como capaz de influenciar a evasão e fraude fiscal é a presença de elevadas taxas de tributação nos impostos sobre o rendimento.²⁵⁰

²⁴⁸ Uma excepção parcial a este padrão é o caso dos efeitos da progressividade por escalões no esforço de trabalho.

²⁴⁹ Cfr. DUNCAN, Denvil e PETER, Klara Sabirianova, *op. cit.*, p. 1; KIRCHLER, Erich, HOELZL, Erik e WAHL, Ingrid, «Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework», *Journal of Economic Psychology*, 29, 2008, pp. 210-225, pp. 215-216; CULLIS, John G. e LEWIS, Alan, «Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention», *Journal of Economic Psychology*, 18, 1997, pp. 305-321; LEICESTER, Andrew, LEVELL, Peter e RASUL, Imram, *Tax and benefit policy: insights from behavioural economics*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2012, pp. 81-89.

A *tax compliance* tem vindo a ser estudada, sobretudo, por um ramo da ciência económica, o da *economia comportamental*. Esta diverge da abordagem económica normal na medida em que rejeita o conceito do *homo economicus*, como um ser ilimitadamente racional, com uma força de vontade igualmente ilimitada e, ainda, egoísta sem quaisquer limites. Neste sentido, os principais objectivos da corrente *comportamental* da economia são, através da incorporação de outro saber humano, o da *psicologia*, descobrir em que medida divergem os verdadeiros agentes económicos, *humanos*, do *homo economicus* e explicar porque é que essas diferenças relevam para a ciência económica – em suma, apurar quais são as consequências no mercado da actuação de indivíduos com as imperfeições e complexidades inerentes ao ser humano. Para um resumo das características e dos achados da *economia comportamental*, cfr. MULLAINATHAN, Sendhil e THALER, Richard H., «Behavioral Economics», *NBER Working Paper Series*, Working Paper 7948, October 2000.

²⁵⁰ Cfr. KIRCHLER, Erich, HOELZL, Erik e WAHL, Ingrid, *op. cit.*, pp. 215-216. Estes Autores fazem uma pequena súmula a das descobertas da teoria económica no que toca à relação entre a taxa de imposto e a fraude fiscal. Quanto aos modelos económicos de decisão racional dos contribuintes sobre o cumprimento a lei fiscal, os seus resultados acerca da influência da taxa de imposto são mistos. Já no que toca aos estudos empíricos sobre a matéria, a sua maioria parece apontar no sentido de que taxas de tributação elevadas têm impactos negativos no cumprimento voluntário da lei fiscal pelos contribuintes, reduzindo as receitas fiscais. Os Autores, perfilhando um modelo que não é puramente económico, ao qual juntam factores oriundos do campo da psicologia, afirmam que o impacto das taxas elevadas na fraude fiscal vai depender, também, da confiança que os contribuintes depositam no respectivo governo: quando a confiança é baixa, uma taxa de imposto elevada pode ser encarada pelos contribuintes como uma forma de lhes retirar algo que é seu por direito (os seus rendimentos); quando a confiança é alta, uma taxa igual pode ser vista como uma contribuição a favor da comunidade, da qual o contribuinte também beneficia. Assim, havendo uma elevada confiança no Estado e no Governo, uma elevada taxa de tributação pode não originar grandes problemas no que toca à evasão e fraude fiscais.

Assumindo que a taxa de imposto é um factor importante no cumprimento voluntário da lei fiscal, os modelos económicos divergem também quanto aos efeitos das suas variações no cumprimento. Para saber se uma redução (ou, *a contrario*, um aumento) da taxa de imposto dá origem a uma maior ou menor fraude e evasão fiscal há que determinar, em primeiro lugar, se os custos de «fugir» aos impostos dependem da quantidade de rendimento escondida ou da quantidade de imposto poupada. Isto importa porque um contribuinte racional vai tentar reduzir o montante de imposto a pagar até que o benefício que obtém da fuga seja igual ao custo marginal em que incorre ao fazê-lo. Se o custo depender do montante da poupança fiscal (por outras palavras, do montante em que se reduz o imposto a pagar), então este montante tem de ser constante. Assim sendo, se a taxa de tributação for reduzida, o contribuinte tem de esconder mais rendimento para obter o mesmo montante de poupança de imposto, sendo que deste modo a fraude e evasão fiscal aumentam – assim conclui o modelo da fuga fiscal de YITZHAKI-ALLINGHAM-SANDMO. Mas se o custo da fuga fiscal depender, já não do montante da poupança fiscal, mas sim da quantidade de rendimentos escondidos, então uma descida da taxa leva o contribuinte a

Assim sendo, uma Flat Tax, como portadora de uma taxa de tributação mais baixa e igual para todos os contribuintes pode dar origem a um aumento do *cumprimento voluntário* da lei fiscal e, desse modo, a uma arrecadação superior de receitas pelo imposto sobre os rendimentos pessoais, receitas essas relativas a rendimento que, na vigência de outro imposto, não era declarado às autoridades tributárias.

Finalmente, há agora que voltar a referir algo que já antecipámos no decurso deste trabalho – se a implementação de um imposto sobre o rendimento «liso» der origem a um aumento das receitas fiscais (quer pela via do aumento das receitas deste imposto como pela via do aumento das receitas fiscais em geral), ele poderá ser melhor, no que toca à redistribuição de rendimentos, do que um imposto progressivo por escalões. Ao dar origem a uma arrecadação de receitas superior, estas poderão ser utilizadas para instituir políticas de transferências mais eficazes na melhoria da posição dos mais pobres na distribuição de rendimentos. Já dissemos, no momento próprio, que acreditamos serem as *transferências* o mecanismo a utilizar para proceder à redistribuição de rendimentos. Se um imposto menos progressivo puder contribuir para o aumento destas, não será ele superior a um progressivo por escalões na prossecução da diminuição das desigualdades sociais?

5. A Flat Tax na Prática

Ao longo do ponto anterior explorámos os vários argumentos que podem ser apresentados a favor da substituição de um imposto progressivo por escalões sobre o rendimento por uma Flat Tax. Esses argumentos, à excepção do de que um imposto deste género pode ser mais justo do que o primeiro e, ao mesmo tempo, cumpridor de todas as finalidades que presidem à tributação do rendimento pessoal, provêm todos da área das ciências económicas e, além disso, apenas se pode verdadeiramente aferir a sua validade através do confronto de uma Flat Tax, específica, e de outro qualquer imposto sobre o rendimento já implementado. Sendo sabido que a ciência económica não se reveste da mesma certeza e exactidão que as ciências

esconder menos rendimentos, originando assim uma redução da fraude fiscal. Isto acontece porque o benefício obtido por cada € escondido foi reduzido, mas o seu custo de ocultação se manteve igual, igualando-se assim este custo e benefício com um montante de rendimento ocultado inferior. O modelo de SLEMROD aponta neste sentido.

Quanto aos dois modelos que referimos e aos resultados (divergentes) a que nos levam, Cfr. IVANOVA, Anna, KEEN, Michael e KLEMM, Alexander, «Russia's "Flat Tax"», *Economic Policy July 2005*, The Institute For Fiscal Studies, 2005, pp. 397-444, pp. 408-409.

duras, como a física e a matemática, acaba por se tornar, a nosso ver, numa exposição relativamente infrutífera no que concerne à sua capacidade de persuasão sobre as vantagens de um tal modelo, uma vez que, na ausência de experiências práticas que permitam validar os argumentos apresentados, eles de pouco valem.

Assim sendo, após no ponto anterior temos explorado a Flat Tax na teoria, o objectivo deste será o de a observar na prática. Aquilo que nos permite fazê-lo é o facto de já vários países por esse mundo fora se terem rendido aos argumentos dos seus defensores e terem implementado Flat Taxes para presidir à tributação dos rendimentos das pessoas singulares, sendo que o primeiro a fazê-lo foi Hong Kong, em 1946²⁵¹, mantendo-a até aos dias de hoje num regime de opção: os contribuintes podem optar entre uma Flat Tax de 16% com menos deduções específicas ou um imposto progressivo por escalões com deduções superiores.²⁵² No entanto, essa implementação nunca despertou grande interesse, sendo que as atenções apenas se viraram para esta forma de tributação aquando da sua publicitação por HALL e RABUSHKA, como já havíamos referido. Com efeito, se olharmos a tempos mais recentes, podemos encontrar um início da corrente de implementações de Flat Taxes na Estónia, que em 1994, ignorando os conselhos do Fundo Monetário Internacional de que deveriam ser aumentadas as taxas do imposto progressivo sobre os rendimentos pessoais, adoptou uma Flat Tax de 26%.²⁵³ Desde então, já foram adoptadas Flat Taxes por países como Letónia, Lituânia, Rússia, Sérvia, Eslováquia, Ucrânia, Roménia, Geórgia, Islândia, Mongólia, Quirguizistão, Macedónia, Montenegro, República Checa e Albânia²⁵⁴, sendo que de todas elas, foi a reforma Russa (2001) a que mais atenção recolheu e sobre a qual mais estudos foram realizados.²⁵⁵ Apesar de, algumas delas, poderem ter sido inspiradas pela literatura de HALL e RABUSHKA, a verdade é que não existe ainda, em nenhum país, uma Flat Tax como a defendida por estes Autores, que pretendia integrar num só imposto a tributação do rendimento das pessoas singulares e colectivas. Na verdade, todos estes exemplos que referimos são Flat Taxes como as definimos

²⁵¹ À época uma colónia britânica, é desde 1997 uma Região Administrativa Especial da República Popular Chinesa.

²⁵² Cfr. KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, *op. cit.*, p. 3.

²⁵³ Cfr. *Ibidem*; GRECU, Andrei, *op. cit.*, p. 14; GREENBERG, Deena, «The Flat Tax: An Examination of the Baltic States», 2009, p. 71. Recurso *online* disponível em <<http://repository.upenn.edu/curej/130>>. Data de Acesso: 07/07/2015.

²⁵⁴ Cfr. GREENBERG, Deena, *op. cit.*, p. 71.

²⁵⁵ Cfr. KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, *op. cit.*, p. 3.

supra, ou seja, impostos sobre o rendimento pessoal que adoptam uma isenção na base e uma única taxa de tributação para todos os rendimentos que excedam o valor dessa isenção.²⁵⁶

Uma vez que uma análise detalhada de todas estas reformas, além de ser extremamente difícil de realizar para algumas delas, que por serem muito recentes, ainda não permitem a obtenção dados suficientes que permitam um seu estudo rigoroso, exigiria conhecimentos avançados de economia – de que não dispomos – e ainda tempo e espaço que são manifestamente escassos (cremos que essa análise económica seria material de sobra para uma tese de Mestrado autónoma...) apenas iremos aqui dar a conhecer os resultados de alguns estudos que incidiram sobre algumas delas.

5.1. Uma Visão Geral de Algumas Flat Taxes

Em primeiro lugar, parece-nos ser útil deixar aqui uma visão geral de algumas das Flat Taxes implementadas. Para isso, recorreremos ao estudo elaborado por KEEN, KIM e VARSANO, intitulado *The “Flat Tax(es)”: Principles and Evidence*.²⁵⁷ Neste estudo, os Autores apresentam uma lista de oito países que adoptaram uma tributação do rendimento pessoal Flat, os vários argumentos normalmente utilizados pelos defensores dessas estruturas e tentam, ainda, aferir se existem evidências (práticas) favoráveis a esses argumentos. No entanto, no que toca a esta última questão, focam-se na reforma Russa, utilizando para tal um estudo de que também dispomos. Assim sendo, apenas recorreremos à sua obra para apresentar, já de seguida, uma tabela e um gráfico que nos fornecem e que utilizaremos apenas para fornecer uma visão geral de algumas implementações de Flat Taxes, comparando as suas taxas com as dos impostos que substituíram e as receitas fiscais do ano da reforma com as do ano anterior a ela.

²⁵⁶ Cfr. *Idem*, p. 4.

²⁵⁷ Cfr. KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, *op. cit.*

Table 1. Current "Flat Taxes" (Rates in Percent) 1/

	Flat Tax Adopted	Personal Income Tax Rates		Corporate Income Tax Rate, After Reform	Change in Basic Allowance
		After	Before		
Estonia	1994	26	16-33	26	Modest increase
Lithuania	1994	33	18-33	29	Substantial increase
Latvia	1997	25	25 and 10	25	Slight reduction
Russia	2001	13	12-30	37	Modest increase
Ukraine	2004	13	10-40	25	Increase
Slovak Republic	2004	19	10-38	19	Substantial increase
Georgia	2005	12	12-20	20	Eliminated
Romania	2005	16	18-40	16	Increase

Source: IMF staff.

1/ Rates relate to year before and after adoption of the flat tax.

Tabela 2: Flat Taxes²⁵⁸

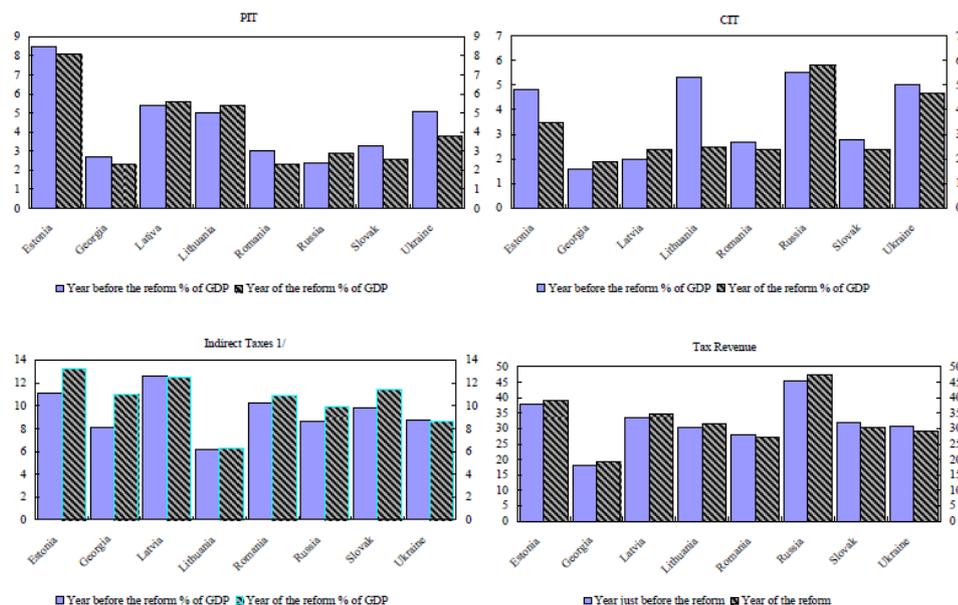


Figura 5: Receitas Fiscais antes e depois da adopção da Flat Tax²⁵⁹

De cima para baixo, no sentido dos ponteiros do relógio: receitas do imposto sobre o rendimento pessoal; receitas do imposto sobre o rendimento das empresas; receita dos impostos indirectos; receita fiscal total.

Na tabela que aqui apresentamos podemos observar os dados relativos às várias Flat Taxes abordadas pelos Autores. As colunas que mais relevam são a terceira e quarta, na qual se encontram, respectivamente, a taxa de tributação da Flat Tax e as taxas mínima e máxima do

²⁵⁸ Fonte: KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, *op. cit.*, p. 6.

²⁵⁹ Fonte: KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, *op. cit.*, p. 6.

imposto progressivo por escalões que esta substituiu. Na quinta coluna encontram-se as taxas da tributação dos rendimentos das pessoas colectivas (que em alguns dos países mencionados foram também alteradas no momento da implementação da Flat Tax)²⁶⁰. Finalmente, na última coluna encontra-se qualitativamente descrito o nível de aumento do montante de rendimentos pessoais isentos de tributação. Olhando aos dados que ela concatena, podemos desde já afirmar que todas as reformas realizadas (com excepção daquelas da Letónia e da Lituânia) deram origem a uma grande redução da taxa de tributação dos rendimentos mais elevados, pois a taxa única do novo imposto ficou situada abaixo da taxa mais elevada do imposto anterior. Ao mesmo tempo, em algumas delas, a taxa única do novo imposto mostra-se relativamente mais elevada do que aquela à qual seriam tributados, na vigência do imposto anterior, os rendimentos mais baixos.²⁶¹ Quanto a este ponto, seria interessante saber se houve, ou não, um agravamento fiscal relevante dos contribuintes titulares de menores rendimentos.²⁶²

Olhando agora à Figura 5, que compara as receitas fiscais no ano anterior e no ano da adopção da Flat Tax, na generalidade destes países, com excepção da Letónia, da Lituânia e da Rússia, as receitas do imposto sobre o rendimento pessoal decresceram. No entanto, em todos eles com excepção da Ucrânia, as receitas fiscais totais aumentaram, muito provavelmente compensadas pelo aumento das receitas dos impostos sobre o consumo (que também apenas na Ucrânia decresceram).

Estes dados que apresentámos nada permitem concluir no que toca aos vários argumentos apresentados acerca das possíveis vantagens de uma Flat Tax. Não obstante, eles permitem-nos afirmar que, destas oito implementações de Flat Taxes, a sua grande maioria foi no sentido de reduzir drasticamente as taxas de tributação a que se encontravam sujeitos os contribuintes titulares de rendimentos mais elevados. Ao mesmo tempo, apesar de as receitas do imposto sobre o rendimento terem, em geral, descido, a receita fiscal total aumentou em sete destes oito países, aparentemente compensada por maiores receitas provenientes da tributação do consumo. Quanto a este facto, será que ele ocorreu devido à circunstância de o

²⁶⁰ Uma vez que não tratamos da tributação das pessoas colectivas estas taxas não têm relevância para o nosso estudo.

²⁶¹ Estamos a referir-nos aos casos da Estónia, Letónia, Lituânia e Eslováquia.

²⁶² Para o sabermos, seria necessário conhecer a *taxa de tributação efectiva* a que eles estavam sujeitos antes da implementação da Flat Tax, isto porque mesmo tendo subido a *taxa marginal* a que estão sujeitos os rendimentos mais baixos, se o montante de rendimentos isento de tributação tiver aumentado, pode ter sido compensado por essa via o aumento da *taxa marginal*.

desagravamento da tributação sobre o rendimento ter deixado aos contribuintes mais rendimento disponível do qual, pelo menos uma parte, foi redirecionada ao consumo e permitiu, desse modo, aumentar as receitas fiscais por essa via? A verdade é que os dados de que dispomos não nos permitem estabelecer qualquer relação de causalidade entre a descida das taxas da tributação dos rendimentos e o aumento do valor total das receitas fiscais.

5.2. Os Estudos

Expostos os traços gerais de algumas implementações de Flat Taxes, chega agora a altura de verificarmos se existem evidências que apontem para a veracidade dos argumentos a seu favor que apresentámos *supra*. Para o fazermos, recorreremos a dois estudos, um deles sobre as reformas realizadas nos países bálticos – Estónia, Letónia e Lituânia – e outro sobre a reforma implementada na Rússia. De seguida, apresentaremos as conclusões a que chegaram.

5.2.1. Os «Tigres Bálticos»

Afirmando que a ideia de uma Flat Tax tem sido cada vez mais discutida e implementada, tanto na Europa como no resto do mundo e que, após a adopção de um imposto sobre o rendimento deste tipo, em 1994 e 1995²⁶³, os países bálticos experienciaram taxas de crescimento sem precedentes, DEENA GREENBERG propõe-se a estudar os efeitos das Flat Taxes nestes países, uma vez que seriam, «por uma série de razões, um laboratório adequado para o efeito: são aqueles nos quais a Flat Tax há mais tempo vigora e possuem uma série de semelhanças no que toca às suas economias, localização geográfica e relação com a Europa» (tradução nossa).²⁶⁴ Para o fazer, decidiu focar-se, quanto à Estónia e à Letónia, nos efeitos do imposto na *oferta de trabalho* e, quanto à Lituânia (por falta de dados) apenas nas informações acerca do seu PIB e das suas receitas fiscais nos anos anteriores e posteriores à reforma.

²⁶³ As nossas fontes divergem quanto ao ano de implementação da Flat Tax na Letónia, sendo que KEEN, KIM e VARSANO afirmam que ela foi adoptada neste país em 1997 e GREENBERG refere que o ano da sua implementação foi o de 1995. Cfr. *supra*, Tabela 2 e GREENBERG, Deena, *op. cit.*, p 1.

²⁶⁴ Cfr. GREENBERG, Deena, *op. cit.*, “Abstract”.

Note-se que o estudo elaborado pela Autora tem como base vários outros estudos, de natureza empírica, cujos resultados apresenta e utiliza para retirar as suas conclusões²⁶⁵, no sentido de que, uma vez que os efeitos de uma Flat Tax são extremamente difíceis de isolar, tanto ao nível nacional, como a um nível agregado (de comparação entre os três «Tigres Bálticos» e outros países da ex-União Soviética), não é possível chegar a quaisquer relações de causalidade entre a adopção deste imposto e o crescimento, tanto económico, como das receitas fiscais destes países, afirmando que «olhando tanto à teoria como aos dados, não existem evidências claras de que a Flat Tax, por si só, aumenta as receitas fiscais, a *oferta de trabalho*, o crescimento, ou a igualdade na distribuição da riqueza. De facto, quanto a esta última, pode até afirmar-se que uma Flat Tax distribui menos rendimentos que um imposto progressivo por escalões» (tradução nossa).²⁶⁶ No final, conclui que apesar de não haver indícios que permitam afirmar que a Flat Tax dê origem a crescimento económico, a sua simplicidade pode, pelo menos, permitir (não causar) um maior crescimento económico durante os primeiros anos da sua implementação em economias em transição para um regime de mercado.²⁶⁷

5.2.2. A Reforma Russa e o Cumprimento Voluntário da Lei Fiscal

Em 2001, a Federação Russa substituiu a sua tributação do rendimento progressiva por escalões com três taxas distintas (12, 20 e 30%) por uma Flat Tax que tributava todos os rendimentos superiores a uma determinada isenção à taxa de 13%.²⁶⁸ Um ano após a implementação desta reforma fiscal, as receitas da tributação do rendimento pessoal haviam aumentado em cerca de 46% em termos nominais (26% em termos reais), sendo que relativamente ao PIB aumentaram em cerca de 20%. Apesar de ter sido muito comentada e admirada, esta reforma foi objecto de poucas análises empíricas, propondo-se, assim, IVANOVA, KEEN e KLEMM, a estudar os seus efeitos nas receitas fiscais através da *oferta de trabalho* e do *cumprimento voluntário da lei fiscal* por parte dos contribuintes. Quando a quaisquer

²⁶⁵ Cfr. *Idem*, pp. 16-18, onde a Autora apresenta a metodologia a seguir no seu estudo.

²⁶⁶ Cfr. *Idem*, p. 69.

²⁶⁷ Cfr. *Ibidem*.

²⁶⁸ Cfr. IVANOVA, Anna, KEEN, Michael e KLEMM, Alexander, *op. cit.*, p. 399.

ganhos de eficiência ou de bem-estar geral resultantes da reforma, estes Autores excluem-nos expressamente do âmbito da sua análise.²⁶⁹

Em primeiro lugar, os Autores começam por ressaltar que, além das modificações na tributação do rendimento pessoal, efectuaram-se, também no ano de 2001, várias alterações noutros impostos, nomeadamente no IVA (que não viu a sua taxa alterada mas que viu alguns bens e serviços deixarem de usufruir de isenção), no imposto sobre o rendimentos das pessoas colectivas (que viu as suas taxas aumentadas) e ainda nas contribuições para a segurança social.²⁷⁰ Os autores concluem, no entanto, que mesmo com as alterações das contribuições para a segurança social, os titulares de menores rendimentos, que anteriormente os viam ser tributados à taxa de 12%, obtiveram com a Flat Tax (de 13% mas que isentava de tributação um maior montante de rendimentos) uma redução de cerca de 1,3% na tributação dos rendimentos a que se encontravam sujeitos.²⁷¹ Tendo em conta as várias alterações a nível fiscal que foram realizadas em 2001, os Autores afirmam que é difícil estimar os resultados que tenham advindo apenas da alteração na estrutura da tributação do rendimento pessoal.²⁷²

Para estudar os resultados da reforma ao nível da *oferta de trabalho* e da *evasão e fuga fiscal*, os Autores adoptam uma metodologia consistente em, com base em dados obtidos através de inquéritos da Universidade da Carolina do Norte realizados anualmente junto de contribuintes Russos, avaliar a experiência dos indivíduos mais afectados pela reforma (os que, antes dela, estavam sujeitos a taxas marginais de tributação de 20 e 30% e que denominaram como «grupo de tratamento») e aqueles que não foram, ou foram menos afectados por ela (os que estavam sujeitos a uma taxa de tributação marginal de 12% ou de 0%, por terem rendimentos que pouco excediam ou inferiores à isenção na base existente no imposto anterior e que denominam como «grupo de controlo»).

Neste estudo, IVANOVA, KEEN e KLEMM concluíram que é muito difícil atribuir o grande aumento das receitas da tributação dos rendimentos pessoais à mudança para uma Flat Tax. Com efeito, o grande aumento dos pagamentos deste imposto veio de indivíduos pouco afectados pela reforma, mas não devido a um qualquer aumento do seu *esforço de trabalho* nem do seu *cumprimento voluntário da lei fiscal*, antes motivado pelo aumento dos salários reais que

²⁶⁹ Cfr. *Idem*, p. 401.

²⁷⁰ Cfr. *Idem*, pp. 403-405.

²⁷¹ Cfr. *Idem*, p. 403.

²⁷² Cfr. *Idem*, p. 405.

ocorreu à altura, não tendo este, aparentemente, qualquer relação com a reforma. No que toca aos indivíduos mais ricos (os mais afectados pela reforma), as conclusões são diferentes. Apesar de, no que ao seu *esforço de trabalho* concerne, não ter havido qualquer alteração (tal como aconteceu nos indivíduos menos afectados), os Autores estimam que apesar de os seus rendimentos terem sofrido uma redução significativa (não por via do imposto, obviamente), o seu *cumprimento voluntário* da lei fiscal aumentou, passando estes a declarar, em média, mais 17% do seu rendimento do que antes da mudança para a Flat Tax. No entanto, apelam para que haja cautela na interpretação deste resultado, pois não é claro que todo esse aumento tenha sido devido à redução das taxas de tributação a que estavam sujeitos, uma vez que, aquando da adopção da Flat Tax, as autoridades russas passaram também a desenvolver um maior esforço no sentido de garantir o cumprimento, pelos contribuintes, das leis fiscais.²⁷³

²⁷³ Cfr. *Idem*, pp. 432-435. No mesmo sentido, Cfr. GORODNICHENKO, Yuriy, MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge e PETER, Klara Sabirianova, «Myth and Reality of Flat Tax Reform: Micro Estimates of Tax Evasion Response and Welfare Effects in Russia», *IZA Discussion Paper No. 3267*, December 2007, pp. 35-37.

CONCLUSÃO

Chegados, agora, ao fim desta Dissertação de Mestrado, há que reunir as conclusões a que chegámos durante a sua elaboração. Como forma de estudarmos a Flat Tax como uma opção à tributação progressiva por escalões que vigora actualmente, entre nós e na maioria dos países europeus começámos por questionar se o sistema de tributação dos rendimentos pessoais teria de adoptar uma determinada estrutura – máxime, uma estrutura progressiva por escalões. Se tivesse de ser assim, uma Flat Tax, ainda que podendo ser vista como um imposto progressivo com dois escalões, não seria uma alternativa. Para o sabermos, decidimos olhar às suas *finalidades* – que vimos ser, além da obtenção das receitas necessárias ao bom funcionamento do Estado, a distribuição dos encargos públicos de uma forma *justa* pelos vários cidadãos e, ainda, a redistribuição dos rendimentos gerados pelo mercado como forma de reduzir as desigualdades sociais e de riqueza. Foi a esta questão que dedicámos a Primeira Parte desta nossa Tese. Durante o caminho que aí percorremos, abordámos várias temáticas, desde o *princípio do benefício* – que descartámos liminarmente como critério determinante de quem, e em que montante, deve estar sujeito ao imposto – o *princípio da capacidade contributiva* (do qual apenas explorámos, nesta fase, a *vertente positiva* – que vimos determinar que quem dispusesse de maiores rendimentos deveria ser onerado de modo a contribuir com um maior valor *absoluto* (não necessariamente *relativo*) desses para o financiamento do Estado do que quem dispusesse de rendimentos menores (isto porque não aceitámos a *teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento* como uma construção válida) – até à própria *finalidade redistributiva* do imposto sobre os rendimentos pessoais e do hodierno *Welfare State*. Quanto a esta última, vimos que quase todo o tipo de oneração fiscal sobre o rendimento (exceptuando o imposto constantemente regressivo, a que chamámos, várias vezes, de *capitatio*) é capaz de a realizar. Assim, após este caminho, chegámos à conclusão de que, nada existia nas *finalidades* da tributação do rendimento pessoal que exigisse a sua progressividade, muito menos a progressividade por escalões.

Deste modo, uma vez que nada haveria nas finalidades da tributação do rendimento pessoal que a obrigasse a revestir-se de uma dada estrutura, sendo que elas tanto seriam cumpridas por um imposto progressivo como proporcional²⁷⁴, entrámos na Segunda Parte desta Dissertação,

²⁷⁴ Mas já não por um imposto regressivo. Se a redistribuição dos rendimentos também pode ser realizada através de uma estrutura impositiva deste género, a *finalidade de distribuir, de forma justa, os encargos com o financiamento do Estado pelos vários contribuintes* já não poderá ser assegurada por esta forma de tributação, pois para isso teríamos de assumir que a *capacidade contributiva* aumenta no mesmo sentido dos rendimentos, mas menos que estes. Como já

cujo objectivo foi o de estudar a Flat Tax como uma hipótese à imposição progressiva por escalões sobre o rendimento. Iniciámo-la por apresentar as suas origens com os economistas norte-americanos HALL e RABUSHKA, surgindo ela como uma sua proposta para a substituição do *Federal Income Tax*. No entanto, apesar de na outra margem do Atlântico ser com este imposto concreto que se identifica a Flat Tax, não foi ele que visámos abordar nesta Tese. Assim, definimos o que seria, para nós, uma Flat Tax, sendo ela um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que tributa, a uma única taxa, todos os seus rendimentos que forem superiores a uma determinada isenção. Assim, ela pode ser encarada tanto como um imposto progressivo com dois escalões de tributação (contendo o primeiro uma taxa de tributação de 0% para os rendimentos que nele se insiram) ou como um imposto proporcional a partir de determinado montante de rendimentos. Definida, então, o que seria uma Flat Tax para efeitos do seu estudo, passámos a apresentar os argumentos normalmente utilizados. Começámos com um de *justiça*, concluindo que ela, além de cumpridora de todas as finalidades impostas à tributação do rendimento pessoal (que, em virtude de termos explorado a *vertente negativa do princípio da capacidade contributiva*, concluímos que teria, afinal e em contradição com o que afirmámos na Primeira Parte do trabalho, de ser progressiva), seria mais justa do que um imposto progressivo por escalões com elevadas taxas de tributação pois este, ao perder sustento pela falta de veracidade da *teoria da utilidade marginal decrescente dos rendimentos* estaria a tratar de forma diferente realidades que seriam materialmente iguais, algo que uma Flat Tax não faz, tratando os contribuintes de uma forma verdadeiramente igual. Passando ainda por outro argumento, de que uma Flat Tax poderia limitar a utilização de elevadas taxas de tributação pelo imposto sobre o rendimento e por uma crítica à progressividade por escalões enquanto escolha política da maioria, chegámos aos argumentos do foro das ciências económicas que os seus proponentes normalmente utilizam para as defender. Olhando a eles, além de considerarmos que eles dependeriam sempre de um confronto entre uma Flat Tax e um imposto progressivo por escalões já em vigor, não conseguimos descortinar em si uma certeza e validade suficientes, tendo chegado à conclusão de que apenas na prática, com uma Flat Tax em acção no mundo real se poderia verificar se esses argumentos, cuja força considerámos, em geral, fraca, seriam ou não válidos.

Tendo isso em conta, passámos então ao último ponto deste estudo, à observação, na prática, de algumas das Flat Taxes já implementadas, mais concretamente daquelas em vigor nos países

referimos *supra*, no que toca à assunções quanto á forma como varia a *capacidade contributiva* dos sujeitos passivos, preferimos pensar que ela cresce no montante e na medida destes.

bálticos e na Rússia. Cingimo-nos a estas duas realidades pois, como referem alguns dos Autores que na altura citámos, as Flat Taxes são um imposto mais marcado pela retórica dos seus defensores do que propriamente por estudos que validem os seus argumentos com base na prática sendo que, das várias Flat Taxes adoptadas, apenas a russa foi alvo de mais investigação e estudo. Finalmente, apresentámos os resultados dos estudos que abordámos. Estes, dos vários efeitos económicos que os defensores das Flat Taxes apresentam como argumentos para a sua implementação, apenas verificaram a ocorrência, na Rússia, de uma redução da evasão e fraude fiscal após a implementação do imposto, aconselhando, ainda assim, a uma interpretação cautelosa deste resultado pois, ao mesmo tempo que foi adoptada a Flat Tax nesse país, foram também tomadas várias medidas no sentido de reduzir a evasão e fraude fiscais. Não conseguiram detectar relações de *causalidade* entre a adopção deste imposto e o posterior crescimento económico destes países, nem do aumento, que se verificou, das respectivas receitas fiscais. Assim, parece que tínhamos razão quando criticámos os vários argumentos de natureza económica apresentados pelos vários proponentes das Flat Taxes.

Chegados a este ponto, cumpre-nos fazer um balanço como forma de aferirmos o resultado deste estudo: será que a falta de evidências que sustentem os argumentos, de natureza económica, normalmente apresentados a favor deste tipo de imposição determina que ela deva ser excluída como uma alternativa viável à tributação progressiva por escalões? Cremos que não. Com efeito, acreditamos que pelo simples facto de ela se afigurar como um imposto simultaneamente cumpridor de todas as finalidades da tributação do rendimento pessoal e, ao mesmo tempo, mais justo que a tributação progressiva por escalões, ela deve ser tida como a única hipótese razoável para substituir este tipo de tributação, se algum dia se decidir fazê-lo. De resto, quanto aos vários argumentos de natureza económica apresentados – matéria para cujo estudo aprofundado, admitimo-lo, não dispomos de conhecimento suficiente –, é possível que, à medida que mais estudos sejam realizados sobre as Flat Taxes já adoptadas na prática seja possível chegar a conclusões mais robustas acerca da sua validade, ou falta dela.

BIBLIOGRAFIA

- AABERGE, Rolf, COLOMBINO, Ugo e STRØM, Steinar, «Labour Supply responses and welfare effects from replacing current tax rules by a flat tax: Empirical Evidence from Italy, Norway and Sweden», *Journal of Popular Economics*, 2000 (13), pp. 595-621
- AGELL, Jonas, ENGLUND, Peter e SÖDERSTEN, Jan, «Tax Reform of The Century – Swedish Experiment», *National Tax Journal*, Vol. 49, no. 4, December 1996, pp. 643-64.
- ALESSINA, Alberto e GIULIANO, Paola, «Preferences for redistribution», *IZA Discussion Papers*, No. 4056, 2009. Recurso *online* disponível em <<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:101:1-20090327233>>. Data de Acesso: 18/06/2015.
- ALESSINA, Alberto e RODRIK, Dani, «Distributive politics and economic growth», *Quarterly Journal of Economics*, 109 no. 2, 1994, pp. 465-490
- ALMEIDA, Aníbal, «Imposto regressivo e redistribuição», *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XXXVIII, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1995
- ALMEIDA, Aníbal, «Teoria Pura da Imposição», *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XLIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2001
- ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2005
- AUERBACH, Alan J. e HASSETT, Kevin A., *Toward Fundamental Tax Reform*, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington, D.C., 2005
- BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 Cal. L. Rev. 1905, 1987
- BASTOS, José Xavier de, «O Imposto Negativo de Rendimento», *Boletim de Ciências Económicas* (Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito), Vol. XVI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1973
- BLUM, Walter J. e KALVEN, Harry, «The Uneasy Case for Progressive Taxation», *The University of Chicago Law Review*, Vol. 19, No. 3 (Spring, 1952), pp. 417 – 520

BOADWAY, Robin, «The Role Of Public Choice Considerations in Normative Public Economics»

Recurso *online* disponível em <<http://qed.econ.queensu.ca/pub/faculty/boadway/boadway-iiptalk-2001.pdf>>, Data de Acesso: 09/05/2015

BORGE, Lars-Erik e RATTISØ, Jørn, «Income distribution and tax structure: Empirical test of the Meltzer-Richard hypothesis», *European Economic Review*, 48, 2004, pp. 805-826

BOSSERT, W. «On intra- and interpersonal utility comparisons», *Social Choice and Welfare*, 1991:8, 1991, pp. 207-219

BRAITHWAITE, Valerie, *Taxing Democracy*, Ashgate Publishing, Gower House, 2002.

BROWNING, Edgar K. e BROWNING, Jacqueline M., «Why Not a True Flat Rate Tax», *Cato Journal*, Vol. 5, No. 2, Fall 1895, pp. 629-650

CAMINADA, Koen e GOUDSWAARD, Kees, «Does a Flat Rate Individual Income Tax Reduce Tax Progressivity? A Simulation for The Netherlands», *Public Finance and Management*, 1(4), 2001, pp. 471-499

CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª Edição Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, Vol. 1

CANTERBERY, E. Ray, COOK, Eric W. e SCHMITT, Bernard A., «The Flat Tax, Negative Tax and VAT: Gaining Progressivity and Revenue», *Cato Journal*, Vol. 5, No. 2, Fall 1985, pp. 521-536

CASSOU, Steven P. e LANSING, Kevin J., «Growth Effects of Shifting From a Graduated-Rate Tax System to a Flat Tax», *Working Paper Series*, 2000-15, Federal Reserve Bank of San Francisco, 2000

CLARK, Andrew E. e FAWAZ, Yarine, «Retirement and the Marginal Utility of Income»,
Recurso *online* disponível em
<http://www.mwpweb.eu/1/133/resources/publication_988_1.pdf>, Data de Acesso:
15/05/2015.

CONESSA, Juan Carlos e KRUEGER, Dirk, «On the optimal progressivity of the income tax code», *CFS Working Paper*, No. 2005/10, 2005, Recurso *online* disponível em: <<http://hdl.handle.net/10419/25452>>, Data de acesso: 03/07/2015

CULLIS, John G. e LEWIS, Alan, «Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention», *Journal of Economic Psychology*, 18, 1997, pp. 305-321

DAVIS, Steven J. e MAGNUS, Henrekson, «Tax effects on work activity, industry mix and shadow economy size: Evidence from rich-country comparisons», *SSE/EFI Working Papers Series in Economics and Finance*, No. 560, 2004

DONDER, Philippe De e HINDRIKS, Jean, «The politics of progressive income taxation with incentive effects», *Journal of Public Economics*, 87 (11), 2003, pp. 2491-2505.

DUNBAR, Amy e POGUE, Thomas, «Estimating Flat Tax Incidence and Yield: A Sensitivity Analysis», *National Tax Journal*, Vol. 51, no. 2, June 1998, pp. 303-324

DUNCAN, Denvil e PETER, Klara Sabirianova, «Unequal Inequalities: Do Progressive Taxes Reduce Income Inequality?», *IZA Discussion Papers*, No. 6910, October 2012

EASTERLIN, Richard A., «Diminishing Marginal Utility of Income? Caveat Emptor», *Social Indicators Research*, vol. 70, Issue 3, pp. 243 – 255

EASTERLY, William e REBELO, Sergio, «Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation», *NBER Working Paper Series*, No. 4499, 1993.

ENGEN, Eric e SKINNER, Jonathan, «Taxation and Economic Growth», *National Tax Journal*, Vol. 49 No. 4, December 1996, pp. 617-642

FELD, Alan L., «Living With The Flat Tax», *National Tax Journal*, Vol. 48, No. 4, December 1995, pp. 603-617.

GERT, Bernard, «The Definition of Morality», *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Edward N. Zalta (ed.), Fall 2014 Edition, Recurso *online* disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2012/entries/morality-definition/>>, Data de acesso: 09/06/2015.

GONÇALVES, Ricardo Pereira, «Liberdade de Escolha de Escola e o Contribuinte – Uma Breve Reflexão» in *A Economia Social e Civil: Estudos de Fiscalidade*, Coord. Suzana Tavares da Silva, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015, pp. 57-100

GORODNICHENKO, Yuriy, MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge e PETER, Klara Sabirianova, «Myth and Reality of Flat Tax Reform: Micro Estimates of Tax Evasion Response and Welfare Effects in Russia», *IZA Discussion Paper No. 3267*, December 2007

GOSEPATH, Stefan, «Equality», *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Edward N. Zalta (ed.), Fall 2014 Edition. Recurso *online* disponível em: <<http://plato.stanford.edu/entries/equality/>>. Data de acesso: 09/06/2015.

GRECU, Andrei, *Flat Tax – The British Case*, Adam Smith Institute, London, 2004, p. 5

GREENBERG, Deena, «The Flat Tax: An Examination of the Baltic States», 2009, p. 71, Recurso *online* disponível em <<http://repository.upenn.edu/curej/130>>, Data de Acesso: 07/07/2015

GRIFFITH, Thomas D., «Progressive Taxation and Happiness», *Boston College Law Review*, Vol. 45, 2004, pp. 1363 – 1398

HALL e RABUSHKA, *La Flat Tax – La révolution fiscale*, Éditions du Cri, (tradução para a língua francesa da 12ª Edição do texto original), Paris, 2007

HALL, Robert E. e RABUSHKA, Alvin, «The Route to a Progressive Flat Tax», *Cato Journal*, Vol. 5, No. 2, Fall 1985, pp. 465-480

HAUSMAN, Daniel M., «The Impossibility of Interpersonal Utility Comparisons», *Mind*, New Series, Vol. 104, No. 425 (Jul. 1995)

HAYEK, Friedrich von, *The Constitution of Liberty*, University of Chicago Press, Chicago, 1978

HEER, B. and TREDE, M., «Efficiency and distribution effects of a revenue-neutral income tax reform», *Journal of Macroeconomics*, 25, 2003, pp. 87-107.

HOLOCOMBE, Randall G., «Tax Policy from a Public Choice Perspective», *National Tax Journal*, Vol. 51, no. 2, June 1998, pp. 359-371

IVANOVA, Anna, KEEN, Michael e KLEMM, Alexander, «Russia's "Flat Tax"», *Economic Policy July 2005*, The Institute For Fiscal Studies, 2005, pp. 397-444

JOLLS, Christine, «Behavioral Economic Analysis of Redistributive Legal Rules», *Faculty Scholarship Series*, Paper 1340, 1998, Recurso *online* disponível em <http://digitalcommons.law.yale.edu/ffs_papers/1340>, Data de Acesso: 19/06/2015

JOURMARD, I., PISU, M. e BLOCH, D., «Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible? Part 3. Income Redistribution via Taxes and Transfers Across OECD Countries», *OECD Economics Department Working Papers*, No. 926, OECD Publishing, 2012.

KALDOR, Nicholas, «Welfare Propositions of Economics and Interpersonal Comparisons of Utility», *The Economic Journal*, Vol. 49 (195), September 1939, pp. 549-552.

KAVOUSSI, Bonnie, «Share Of American Workers Paid On An Hourly Basis Reaches 59 Percent», *The Huffington Post*, 07/09/2012, Recurso *online* disponível em <http://www.huffingtonpost.com/2012/07/09/american-workers-paid-hourly-59-percent_n_1659001.html>, Data de Acesso: 05/07/2015

KEEN, Michael, «Taxation and Development — Again», *IMF Working Paper*, September 2012

KEEN, Michael, KIM, Yi Tae, VARSANO, Recard, «The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence», *IMF Working Paper*, September 2006

KIRCHLER, Erich, HOELZL, Erik e WAHL, Ingrid, «Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework», *Journal of Economic Psychology*, 29, 2008, pp. 210-225

LAMONT, Julian e FAVOR, Christi, «Distributive Justice», *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Edward N. Zalta (ed.), Fall 2014 Edition. Recurso *on-line* disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2014/entries/justice-distributive/>>, Data de Acesso: 09/06/2015

LAWSKY, Sarah B., «On the Edge: Declining Marginal Utility and Tax Policy», *Minnesota Law Review*, Vol. 95. No. 3, 2011

LEICESTER, Andrew, LEVELL, Peter e RASUL, Imram, *Tax and benefit policy: insights from behavioural economics*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2012

LEUBE, Kurt R., «Avant-propos» in HALL, Robert e RABUSHKA, Alvin, *La Flat Tax – La révolution fiscale*, Éditions du Cri, (tradução para a língua francesa da 12ª Edição do texto original), Paris, 2007

MANKIW, N. Gregory, WEINZIERL, Matthew e YAGAN, Danny, «Optimal Taxation in Theory and Practice», *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 2009, pp. 147-174

MCGEE, Robert W., «Is the Ability to Pay Principle Ethically Bankrupt?», 2005, Recurso *online* disponível em < <http://www.researchgate.net/publication/228151925>>, Data de Acesso: 19/05/2015

MCNULTY, John K., «Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform», *California Law Review*, Vol. 88, Issue 6, Article 8, December 2000, pp. 2095-2186

MEDIN, Hege, NYBORG, Karine e BATEMAN, Ian, «The assumption of equal marginal utility of income: how much does it matter?», *Ecological Economics* 36 (2001), 2001, pp. 397 – 411

MELTZER, Allan H. e RICHARD, Scott F., «A Rational Theory of the Size of Government», *Journal Of Political Economy*, Vol. 89, no. 5, The University of Chicago, 1981, pp. 914-927

MILL, John Stuart, *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, 7th Edition, Longmans, Green & Co., London, 1909, Book V, Chapter II «On The General Principles of Taxation». Recurso *online* disponível em: <<http://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html>>, Data de Acesso: 26/06/2015

MIRRLEES, James, «An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation», *The Review of Economic Studies*, Vol. 38, No., 2, (April 1971), pp. 175-208

- MITRA, Tapan, «On the Equitability of Progressive Taxation», *Journal of Economic Theory*, 71, 1997, pp. 316-334.
- MOFFITT, Robert A., «The Negative Income Tax And The Evolution of U.S. Welfare Policy», *Journal of Perspectives*, Vol. 17 (3, Summer), 2003, pp. 119-140
- MORGAN, Kimberly J. e PRASAD, Monica, «The Origins of Tax Systems: A French-American Comparison», *American Journal of Sociology*, Vol. 114, No. 5, March 2009, pp. 1350-1394.
- MULLAINATHAN, Sendhil e THALER, Richard H., «Behavioral Economics», *NBER Working Paper Series*, Working Paper 7948, October 2000
- MURPHY, Richard, «A Flat Tax for the UK? The Implications of Simplification», *ACCA Discussion Papers*, 2006
- MYLES, Gareth D., «On the optimal marginal rate of income tax», *Economic Letters*, 66, 2000, pp. 113-119.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010
- NUNES, António José Avelãs, *Economia Política – Introdução à História da Ciência Económica e do Pensamento Económico*, Serviços de Acção Social da UC, Coimbra, 2006
- OECD, «Income Inequality and Growth: The Role of Taxes and Transfers», *OECD Economics Department Policy Notes*, no. 9, January 2012
- OSWALD, Andrew J., «On the common claim that happiness equations demonstrate Diminishing marginal Utility of income», *IZA Discussion Papers*, No. 1781, 2005
- PIKETTY, Thomas e SAEZ, Emmanuel, «Optimal Labor Income Taxation», *NBER Working Paper Series*, Working Paper 18521, 2012, Recurso *online* disponível em <<http://www.nber.org/papers/w18521>>. Data de Acesso: 19/05/2015
- PIKETTY, Thomas, *Capital in the Twenty-first Century*, tradução do original em língua francesa por Arthur Goldhammer, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, 2014
- RAKOWSKY, Eric, «Can Wealth Taxes be Justified», *Tax Law Review*, Vol. 53, 1999, pp. 263-376

- RAWLS, John, *A Theory of Justice*, Belknap Press, Cambridge, 1971
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997
- RODRIGUES, Carlos (Coord), *Desigualdade Económica em Portugal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2012.
- ROTHBARD, Murray N., «The Uneasy Case for Degressive Taxation: A Critique of Blum and Calven», *The Quarterly Journal of Austrian Economics*, Vol. 4, No. 1, Spring 2001, pp. 43-61
- SAMUELSON, Paul A. e NORDHAUS, William D., *Economia*, 19ª Ed., Tradução de Elsa Fontainha e Jorge Pires Gomes, Eurobooks Editora, Lisboa, 2012
- SELIGMAN, E. R. A., «Progressive Taxation in Theory and Practice», *American Economic Association Quarterly*, 3rd Series, Vol. 9 (Dec., 1908), pp. 1-334
- SILVA, Suzana Tavares da, «As Contribuições no Actual Estado Fiscal», Sumários disponibilizados aos alunos da cadeira de Direito Fiscal I (2º Ciclo) no Ano Lectivo 2012-2013
- SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, CEJUR, Braga, 2008.
- SILVA, Suzana Tavares da, *Sumários Desenvolvidos de Direito Fiscal I (2º Ciclo) – 2ª Turma*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011
- SLEMROD, Joel, «Optimal Taxation and Optimal Tax Systems», *The Quarterly Journal of Economic Perspectives*, Vol. 4, No. 1, Winter 1990, pp. 157-178
- STIGLITZ, Joseph E., «Pareto Efficient and Optimal Taxation and The New New Welfare Economics», *NBER Working Paper Series*, Working Paper No. 2189, 1987.
- SUGIN, Linda, «Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems», *Fordham Law Review*, Vol. 72, 2003–2004, pp. 1991-2014
- VENTURA, G., «Flat Tax Reform: A Quantitative Exploration», *Journal of Economic Dynamics and Control*, 23, 1999, pp. 1425-1458.

WAGNER, Richard E., «Normative and Positive Foundations of Tax Reform», *Cato Journal*, Vol. 5, No. 2, Fall 1985, pp. 385-399.

WEISBACH, David A., «Ironing out The Flat Tax», *Stanford Law Review*, Vol. 52, 2000, pp. 599-664

YOUNG, H. Peyton, «Progressive Taxation and the Equal Sacrifice Principle», *Journal of Public Economics*, (32)1987, 1987