

PREFÁCIO

“Impostos: porquê e para quê?” é uma dúvida que nos assalta a todos, mesmo os que, por dever de ofício ou por acaso do destino, já estudaram o tema e dele têm um conhecimento mais profundo do que o do cidadão médio.

E é assim porque, embora saibamos que a ausência de sinalagma é uma das características fundamentais dos impostos, dificilmente conseguimos, fora do âmbito de uma análise estritamente técnica, abstrair-nos da ideia de que um pagamento há de ter um benefício corresponsivo concreto: pagamos x porque recebemos y , y este que, sendo frequentemente difícil de valorar, é relevante na nossa vida. São os cuidados de saúde tendencialmente gratuitos que todos exigem, é a segurança a que julgamos ter direito, é a educação gratuita até um nível mínimo (e sempre crescente) e muito “subsidiada” a partir desse nível, são os subsídios e apoios sociais a que consideramos que os nossos concidadãos com mais dificuldades têm direito, é um sistema judicial de que nenhum estado de direito pode prescindir, etc., etc.

Não é também estranho àquele sentimento o facto de nem sempre ser linear para o cidadão médio porque é que o facto gerador do imposto é aquele e não outro e porque é que a medida da capacidade contributiva é aquela e não outra. É que se, por exemplo, a obtenção de rendimento não suscita dúvidas de maior como facto gerador de imposto e o montante desse rendimento é facilmente percebido como medida justa de capa-

cidade contributiva, tal não acontece, por exemplo, com grande parte dos factos geradores de Imposto do Selo, quando para mais nem sequer nenhum selo é atualmente visível¹...

Por fim, não ajuda o facto de, num contexto em que para mais parte da soberania fiscal foi já de facto transferida para instituições cuja legitimidade democrática é por vezes questionada, por não ser direta, nem sempre a racionalidade das escolhas do legislador em matéria fiscal ser óbvia, tantas vezes sendo fruto das composições de interesses e de consensos difíceis por terem de acomodar diferentes, às vezes até muito diferentes, perspetivas e sensibilidades políticas, com por vezes inevitáveis cedências à pureza dos princípios².

Ora, só se soubermos o que são e para que servem os impostos a que estamos sujeitos podemos ajuizar da equidade e eficiência económica do sistema fiscal, que, como ensina o Conselheiro Freitas Pereira, conjuntamente com a simplicidade são os princípios que o devem enformar³, sendo certo que um sistema percebido como iníquo, ineficiente ou complexo gera resistência adicional à inevitável, chamemos-lhe assim, pouca vontade de pagar impostos e incentiva a evasão fiscal.

Mas nem um sistema fiscal que em tese seja o mais equitativo, eficiente e simples do mundo pode ser adequado sem uma

¹ No caso concreto do Imposto do Selo não ajuda que uma das explicações que já se tornou clássica (*mea culpa*) para a manutenção do anacronismo lógico do imposto seja a de que “o imposto existe porque existe uma qualquer manifestação de capacidade contributiva que foi considerada relevante pelo legislador, a quem a Constituição atribui tal poder” – cfr. Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, abril de 1996, pág. 730.

² Pense-se, por exemplo, nas taxas liberatórias no IRS, uma entorse ao princípio constitucional da progressividade e do imposto único em matéria de impostos sobre o rendimento pessoal.

³ Cfr. Manuel Henriques de Freitas Pereira, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, pág. 65 e seg., onde é salientada, precisamente, a frequente dificuldade de conciliação destes três princípios nos casos concretos.

administração fiscal capaz de o administrar eficazmente e de se relacionar com o contribuinte com uma atitude que não a tradicional mas felizmente já há muito ultrapassada de uma relação de poder quase absoluto. O contribuinte ao qual a administração fiscal facilita o cumprimento das obrigações fiscais, por exemplo pré preenchendo-lhe as declarações de rendimentos, recebe uma dupla mensagem: a administração fiscal quer ajudá-lo e, com lisura, diz-lhe simultaneamente que informação relevante detém sobre ele. É, sem dúvida, uma mudança de paradigma, sobretudo ao nível da transparência, que é também uma das exigências num sistema democrático⁴, mudança esta que tem que ser potenciada com mais recursos especializados e novas tecnologias e com a utilização de inteligência artificial⁵. Encontrar o equilíbrio entre esta atitude potenciadora do cumprimento voluntário e o combate à evasão e fraude fiscal, numa atitude de “tolerância zero” a este nível que ainda é necessária relativamente a alguns segmentos de contribuintes não cumpridores⁶ e que já passa pela colaboração com outras autoridades, por exemplo através de brigadas mistas compostas por elementos da administração fiscal e da Polícia Judiciária, naturalmente assegurando todos os direitos de defesa, não é tarefa fácil, mas há que reconhecer que o percurso está a ser feito com resultados visíveis.

⁴ Ver a este propósito o nosso *Desafios na Gestão Pública e na Administração Pública, in Administração Pública e Interesse Público dos Últimos aos Próximos 20 Anos*, Conselho Económico e Social, 2020, pág. 77.

⁵ Pense-se, por exemplo, na criação de uma unidade de inteligência artificial e *machine learning* na administração fiscal, como tem vindo a acontecer em muitas empresas portuguesas, com grande probabilidade resultando numa forte relação custo/benefício a médio prazo.

⁶ Como em tantas outras organizações que se relacionam com “clientes”, a segmentação é aqui a chave: a estratégia para o cumprimento há de ser diferenciada consoante o segmento em que o “cliente” se insere, definido principalmente com base na sua atitude perante as obrigações fiscais.

Na presente obra, os autores explicam-nos o que é um imposto e para que serve, numa linguagem que, sem prescindir do rigor jurídico e económico, é acessível ao público interessado. Ajudam-nos também a percorrer alguns temas que, podendo aos “leigos” parecer laterais a este tema principal, não o são: a transição do fim tradicional de arrecadação das receitas necessárias para assegurar as funções do Estado e de outros entes públicos para o fim de modelação de comportamentos, “punindo-os” ou “recompensando-os” em função das externalidades negativas ou positivas que se lhes encontram associadas, os conceitos de carga fiscal e de esforço fiscal e a sua relevância na estrutura efetiva do sistema fiscal (nomeadamente o português) e a incontornável questão da justiça na opção entre cobrar impostos às gerações atuais ou contrair dívida pública e por essa via onerar as gerações futuras.

Não deixam também de abordar, numa perspetiva social, temas fundamentais no desenho de um sistema fiscal, nomeadamente no que respeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, como a relevância para a justiça fiscal da opção entre taxas proporcionais e progressivas ou a perspetiva das balizas entre uma função redistributiva, podendo inclusivamente ser ponderada a introdução de impostos “negativos”, e o estabelecimento de limites ditados pela necessidade inerente ao bem comum porque, como os autores referem em citação, é “*ilegítima, porque «sem causa»*, a tributação que apenas serve os interesses do príncipe.”⁷

Quem decide tem que tomar em consideração todos estes aspetos⁸, exercício que é dificultado pela necessidade de consi-

⁷ Citação de MARIA DA ASSUNÇÃO ANDRADE ESTEVES, *A constitucionalização do direito de resistência*, AAFDL, 1989, pág. 240.

⁸ A que acrescem as preocupações cada vez mais relevantes de assegurar a sustentabilidade no crescimento económico. Veja-se, por exemplo, o que a este respeito conclui o Banco Mundial (cfr. Taxes & Government Revenue (worldbank.org): “*There is a need to ensure that the tax system is fair and equitable. Governments need to balance goals such as increased revenue mobilization, sustainable*

derar os efeitos a longo prazo; quem é destinatário das decisões precisa de os conhecer para as poder escrutinar e, em função desse escrutínio, agir, escolhendo quem o representa na sede em que tais decisões são tomadas. Para escolher é preciso estar informado e é aí que obras como esta desempenham um papel fundamental.

O título da obra não engana: os autores debruçam-se essencialmente sobre os impostos, as prestações pecuniárias unilaterais. Num contexto de crescente importância e complexidade de outros tributos, como as taxas e as contribuições, em que a capacidade contributiva assenta em factos tributários de racionalidade frequentemente pouco óbvia e que também por isso suscitam dúvidas aos contribuintes e até aos decisores políticos, fica o desafio para um novo estudo: *Tributos: Porquê e para quê?*

Julho de 2022

PAULO MOITA DE MACEDO

Presidente da Comissão Executiva da Caixa Geral de Depósitos, S.A.

growth, and reduced compliance costs with ensuring that the tax system is fair and equitable. Fairness considerations include the relative taxation of the poor and the rich; corporate and individual taxpayers; cities and rural areas; formal and informal sectors, labor and investment income; and the older and the younger generations.”

Vejam-se também os estudos de Catherine Moury, *Perceções da classe política portuguesa sobre Justiça Intergeracional*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2018, e Catherine Moury e Daniel Cardoso, *Governar para a Próxima Eleição ou para a Próxima Geração? O caso de Portugal (1995-2019)*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2020, neste último se citando (pág. 5) o primeiro: “*Na perspectiva da maioria dos políticos portugueses que entrevistámos (...), a sociedade portuguesa é intergeracionalmente injusta*”.

ÍNDICE

Prefácio – Dr. Paulo Moita de Macedo	7
Principais Abreviaturas	13
Resumo	15
Abstract	17
Nota dos Autores	19
Agradecimentos	21
I – O CONCEITO DE IMPOSTO	25
1. Enquadramento	25
2. Unilateralidade	27
3. Natureza legal (<i>ex lege</i>) do imposto e a (ir)relevância da vontade do contribuinte	29
4. Capacidade contributiva	43
5. A finalidade do imposto	44
II – AS TAREFAS FUNDAMENTAIS DO ESTADO DE DIREITO DEMOCRÁTICO E SOCIAL E A TRIBUTAÇÃO	47
1. Enquadramento	47
2. As “falhas de mercado”	48
3. As despesas públicas e a arrecadação de impostos	51
III – A REDISTRIBUIÇÃO DOS RENDIMENTOS E DA RIQUEZA POR VIA DOS IMPOSTOS: PROGRESSIVIDADE VS. PROPORCIONALIDADE	59
1. Enquadramento	59
2. As principais modalidades de taxas de imposto	63

IV – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SALVAGUARDA DO MÍNIMO DE EXISTÊNCIA	71
1. Enquadramento	71
2. A escassez de recursos e a carga fiscal.....	73
3. O mínimo de existência.....	75
4. O mínimo de subsistência estadual.....	78
V – A PROIBIÇÃO DOS IMPOSTOS CONFISCATÓRIOS	81
1. Enquadramento	81
2. O limite da carga fiscal.....	83
3. O acesso à justiça tributária	85
VI – A CONSIDERAÇÃO FISCAL DA FAMÍLIA	87
1. Enquadramento	87
2. O agregado familiar e as deduções à colecta em IRS	87
3. A proibição da venda coerciva em processo de execução fiscal de bem imóvel destinado exclusivamente a habitação do agregado familiar	91
VII – A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO <i>REAL</i> DAS EMPRESAS	95
1. Enquadramento	95
2. Os métodos indirectos de tributação, em particular	96
VIII – EXTRAFISCALIDADE: UMA REALIDADE FORA OU DENTRO DA FISCALIDADE?	99
1. Enquadramento	99
2. A riqueza ambiental em especial	101
3. As funções financeira e de regulação ou de ordenação.....	103
4. Neutralidade fiscal	109
IX – A NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO POSITIVA DOS CONTRIBUINTES CUMPRIDORES E A CRIMINALIZAÇÃO DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS	111
1. Enquadramento	111
2. Uma sugestão: majoração na dedução dos encargos com o cumprimento fiscal	115
3. A protecção penal do cidadão contribuinte-cumpridor.....	115

X – EVOLUÇÃO DA DÍVIDA PÚBLICA E DA CARGA FISCAL EM PORTUGAL	117
1. Enquadramento	117
2. O défice e a dívida pública	118
3. A dívida pública e a carga fiscal.....	119
4. O esforço fiscal, em particular.....	120
 Bibliografia	 131