

## REFLEXÕES SOBRE QUEM PAGA A CONTA DO ESTADO SOCIAL

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 88/2009 | p. 269 - 307 | Set - Out / 2009  
Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional | vol. 6 | p. 1033 - 1066 | Maio / 2011  
DTR\2009\543

José Casalta Nabais

Mestrado e Doutoramento na Faculdade de Direito de Coimbra. Professor de Direito Fiscal na Graduação.

Área do Direito: Constitucional; Tributário

Resumo: O autor reflecte sobre o suporte fiscal do estado social. Partindo da ideia de que todos os direitos têm custos públicos, conclui que não há alternativa viável ao estado fiscal, não obstante os tributos bilaterais virem adquirindo peso na tributação ambiental e na regulação económica. Depois de se referir à evolução do sistema fiscal português, com destaque para a adopção de um sistema fiscal adequado ao estado social, questiona-se sobre o sistema fiscal no século XXI. A esse respeito, interroga-se sobre a sustentabilidade do estado social no quadro da actual concorrência fiscal. Quadro em que refere a adopção de uma flat tax na tributação do rendimento, o reforço da tributação do consumo e uma atitude mais pró-activa da administração tributária. Termina alertando para o risco de "duplicação do estado fiscal" que comporta o crescente financiamento público através de tributos bilaterais sem qualquer consequência na diminuição dos impostos.

Palavras-chave: Estado social - Suporte fiscal - Custos públicos - Tributos bilaterais - Tributação do rendimento - Tributação do consumo

Abstract: This paper concerns the nowadays difficult question of social State's economical support. Based on the proposal that all civil rights involve public costs, the author concludes that although we register a recent increase of bilateral tributes in environmental and regulated issues there isn't still defined an appropriate alternative to the fiscal State. Following the description of the Portuguese tax system, where is highlighted the adoption of a model suitable to a social State, the author questions the tax system in the XXI century. The main problem rests on the sustainability of the social State under the development of fiscal competition policies. Concerning to this issue are the implementation of a flat tax on income taxes, the reinforcement of the expenditure taxes and the encouragement of tax authorities' proactive performances. At the end, we are still advised to the risk of a fiscal State's duplication due to a range of ingenious bilateral tributes created to support public financing who have no correspondence on a tax reduce.

Keywords: Social state - Economical support - Public costs - Bilateral tributes - Income taxes - Expenditure taxes

Sumário:

- 1.Os custos do estado social - 2.Os impostos como suporte do estado: o estado fiscal - 3.O sistema fiscal do século XX - 4.A evolução do sistema fiscal em Portugal - 5.O estado fiscal no século XXI

### 1. Os custos do estado social

Perguntar por quem suporta os custos do estado social é indagar sobre quem efectivamente arca com os custos por termos um estado social, ou seja um estado que para além de assegurar os clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais, realiza também um núcleo essencial dos chamados direitos e deveres económicos, sociais e culturais ou, na versão da União Europeia, assegura o bem conhecido "modelo social europeu". Pois bem, como se afigura óbvio, os custos stricto sensu do estado, isto

é, os seus custos financeiros, implicam a existência de um estado fiscal, concretizando-se portanto para os cidadãos no cumprimento do dever fundamental de pagar impostos. Pois é preciso não esquecer que, ao contrário do que por vezes se vê afirmado, todos os direitos têm custos e custos públicos.<sup>1</sup>

### 1.1 Todos os direitos têm custos públicos

Pois bem, centrando-nos nos custos financeiros dos direitos, a primeira verificação, que devemos desde já assinalar a tal respeito, é esta: os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos.<sup>2</sup>

Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos gratuitos, direitos de borla,<sup>3</sup> uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito.

Não tem, por isso, o menor suporte a ideia, assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e protecção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados, sendo assim imunes a custos comunitários. Ou, dito de outro modo, não tem a menor base real a separação tradicional entre, de um lado, os direitos negativos, que seriam alheios a custos comunitários e, de outro lado, os direitos positivos, que desencadeariam sobretudo custos comunitários.

Com efeito, do ponto de vista do seu suporte financeiro, bem podemos dizer que os clássicos direitos e liberdades, os ditos direitos negativos, são, afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos. Pois, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua protecção pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros.<sup>4</sup>

Mas, se todos os direitos têm custos financeiros públicos, cabe então perguntar pela razão ou pelas razões de tão duradoura ficção. Uma pergunta cuja resposta parece passar pela distinção de custos em que assentam uns e outros, pois enquanto os direitos sociais têm por suporte fundamentalmente custos financeiros públicos directos visíveis a olho nu, os clássicos direitos e liberdades assentam sobretudo em custos financeiros públicos indirectos cuja visibilidade é muito diminuta ou mesmo nula.

Na verdade, os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exacta medida dessas despesas. Uma individualização que torna tais custos particularmente visíveis tanto do ponto de vista de quem os suporta, isto é, do ponto de vista do estado, ou melhor dos contribuintes, como do ponto de vista de quem deles beneficia, isto é, do ponto de vista dos titulares dos direitos sociais.

Já os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do estado com a sua realização e protecção, ou seja, em despesas com os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido estrito. Despesas essas que, não obstante aproveitarem aos cidadãos na razão directa das possibilidades de exercício desses direitos e liberdades, porque não se concretizam em custos individualizáveis junto de cada titular, mas em custos gerais ligados à sua realização e protecção, têm ficado na penumbra ou mesmo no esquecimento.

Ou seja, pelo facto de os custos directos, dos custos visíveis, desses direitos e liberdades estarem a cargo dos respectivos titulares ou das formações sociais em que se inserem,

constituindo portanto custos privados ou sociais, facilmente se chegou à ficção da inexistência de custos financeiros públicos em relação a tais direitos.<sup>5</sup>

Uma visão das coisas que não tem, por conseguinte, o menor suporte na realidade. Por isso, todos os direitos têm custos financeiros públicos, sejam custos indirectos nos clássicos direitos e liberdades, sejam custos directos nos direitos sociais. O que significa que todos os direitos têm custos financeiros públicos e sobretudo que os clássicos direitos e liberdades não têm apenas custos privados ou sociais, como uma visão menos atenta da realidade pretendeu fazer crer.<sup>6</sup> Mais, ao contrário do que a rejeitada distinção pretende fazer crer, os clássicos direitos e liberdades não só assentam em avultados custos públicos, como assentam em custos públicos com efeitos visivelmente regressivos, porquanto os seus custos são proporcionais às reais e efectivas possibilidades de exercício dos referidos direitos e liberdades.

Pelo que todos os direitos têm por suporte meios financeiros públicos ou, noutras palavras, atenta a natureza do estado contemporâneo, todos os direitos têm por suporte fundamentalmente a figura dos impostos. Uma afirmação que reclama algumas considerações.

## 2. Os impostos como suporte do estado: o estado fiscal

Ora bem, se todos os direitos, sejam os clássicos direitos, liberdades e garantias, sejam os mais modernos direitos económicos, sociais e culturais, têm custos públicos, e reconduzindo-se esses custos aos impostos, então vejamos em que termos é que estes constituem o suporte financeiro do estado. Pois é visível, não carecendo por isso de grandes explicações, que o estado se financia actualmente através de impostos ou, em termos mais rigorosos, basicamente ou predominantemente através de impostos ou tributos unilaterais.<sup>7</sup>

Por isso mesmo, os estados actuais, do ponto de vista do seu financiamento, apresentam-se quase todos como estados fiscais. Mas, como é óbvio, nem sempre foi assim. O que implica dizermos alguma coisa sobre o estado fiscal.<sup>8</sup> Daí as considerações que se seguem.

### 2.1 A exclusão de um estado patrimonial

Em rigor, devemos dizer que, num passado relativamente longínquo, até já foi mais ou menos como é hoje. Efectivamente, temos hoje dados históricos que vão no sentido de que, por exemplo, o Império Romano foi um bom estado fiscal. A esse facto atribuem, de resto, alguns autores, entre os quais se destaca Charles Adams, o sucesso desse Império que, não nos podemos esquecer, durou diversos séculos e significou um tremendo progresso civilizacional, do qual continuamos a beneficiar ainda hoje, sobretudo no domínio do direito.

Todavia, durante a Idade Média e, depois, durante todo o período em que se desenrola o processo relativamente lento e moroso do centralismo e absolutismo do poder monárquico, que haveria de constituir o suporte daquilo a que Machiavel designou por *lo stato*, o estado moderno, o financiamento do estado tinha basicamente um suporte patrimonial. Pelo que, desse ponto de vista, tínhamos um estado patrimonial, em que o Estado, ou melhor a Coroa, era titular de um conjunto significativo de rendimentos provenientes do seu património e direitos realengos. Rendimentos que, à medida em que se começa a afirmar a nova realidade constituída pelo estado, integram também os provenientes da actividade económica ou actividade empresarial que começou a assumir. Daí que os impostos, que durante a Idade Média foram preferentemente designados por contribuições, não tivessem o papel e o significado que têm no que designamos por estado fiscal.

Aliás o próprio Estado Português foi financiado dessa maneira: primeiramente com base nos rendimentos provenientes da propriedade imobiliária e dos direitos realengos da

Coroa e, depois da expansão ultramarina, também com base nos direitos de concessão da exploração do comércio e dos territórios coloniais. Não era, portanto, um estado que tinha o seu suporte principal em impostos, embora estes também existissem, se bem que com um peso e significado diversos dos que têm hoje.<sup>9</sup>

Podemos, porém, dizer que esse tipo de estado, o estado patrimonial, está hoje ultrapassado. Trata-se, pois, de um estado que não existe mais. Efectivamente, o suporte financeiro do estado não é mais dominado pelas receitas patrimoniais ou por receitas patrimoniais e empresariais, tendo tais receitas um carácter manifestamente residual ou mesmo marginal.

## 2.2 A exclusão de um estado empresarial

Mas, ao lado do que designamos por estado patrimonial, houve outras experiências históricas. Temos o que podemos designar por estado empresarial, em que o estado se assume como agente económico, que produz e distribui primariamente bens e serviços, como foi (ou é, na medida em que ainda subsiste) o estado socialista. Pois, embora os acontecimentos que afectaram esta forma de estado se tenham verificado no século e milénio passados, somos suficientemente velhos para já termos assistido ao colapso duma tal forma de estado, após a queda do Muro de Berlim.

Uma forma de estado que, devemos assinalar, relativamente a economias atrasadas, como era indiscutivelmente a russa quando caiu a monarquia czarista em 1917, não deixou de ter algum êxito, pois conseguiu industrializar países, muito embora, depois, não tenha conseguido dar o salto para sociedades de bem-estar, como prometera. Um êxito em relação ao qual não podemos deixar de dizer e de sublinhar que o mesmo foi conseguido com custos humanos tremendos.<sup>10</sup>

Não admira, por isso, que o estado fiscal tenha triunfado em toda a linha, alastrando aos antigos países socialistas dominados e doutrinados pela então União Soviética. Daí que hoje tenhamos por toda parte um estado fiscal. Um estado que é financiado predominantemente através de tributos unilaterais, isto é, através de impostos.

## 2.3 A falsa alternativa de um estado taxador

Porém, a exclusão de um estado patrimonial ou empresarial, como os existentes no passado, não impõe como única solução um estado fiscal, um estado financiado exclusiva ou predominantemente por impostos. Pois, podemos perguntar se não é possível conceber um estado que seja financiado predominantemente através de tributos bilaterais, isto é, através da figura das taxas. Um estado em que, em vez de serem todos os cidadãos a pagar e suportar o conjunto dos serviços públicos, ser cada um a pagar a sua parte, a pagar a parte dos serviços públicos de que beneficia ou cujos custos causa. O que levaria a um estado predominantemente assente na figura tributária das taxas, o qual, devido à tradicional falta de um adjectivo correspondente ao substantivo taxas, vimos designando por estado tributário,<sup>11</sup> muito embora recentemente tenha sido sugerida para o designar a expressão estado taxador, a qual acabámos, de resto, por utilizar na epígrafe deste ponto.<sup>12</sup>

Uma ideia que vem, aliás, entusiasmando alguns autores, não para aplicar ao conjunto dos impostos e ao conjunto das despesas do estado, mas no respeitante a certos sectores ou segmentos da mais recente actuação do estado, como é o relativo à tutela ou protecção do ambiente e, a seu modo, o domínio da actual regulação económica e social. De facto, no chamado domínio da protecção ambiental, há quem defenda que as despesas ambientais podem e devem ser financiadas através de tributos bilaterais, através portanto de eco-taxas, em vez de eco-impostos. Por seu lado, em sede do financiamento das múltiplas agências de regulação, que o actual estado regulador vem engendrando, procura-se a todo o custo apelar a tributos ou contribuições que, ao menos aparentemente, não se configurem como impostos.

Mas, respondendo mais especificamente a essa questão, devemos adiantar que, nem em sede do financiamento geral do estado, nem em sede do específico financiamento da protecção do ambiente ou da regulação económica e social, a figura das taxas está em condições de se apresentar como suporte financeiro principal do estado nos tempos que correm.

### 2.3.1 Em sede do estado em geral

Assim, será viável o estado, em geral, ser financiado principalmente por tributos bilaterais, por taxas, em vez de o ser por tributos unilaterais ou impostos? Respondemos facilmente a esta questão dizendo que não, porque há todo um conjunto de bens, os bens públicos, cujos custos não podem ser repartidos pelos utentes, antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos, por todos os contribuintes.

Entre esses bens temos, de um lado, um conjunto de bens, correspondentes às funções clássicas do estado, às funções do estado *tout court*, como os bens públicos constituídos pela defesa nacional, pela política externa, pela política económica, pela política financeira, pela segurança e protecção policiais etc., os quais, porque se trata de bens públicos por natureza, bens insusceptíveis de divisão nos seus custos pelos que deles beneficiam, não podem ser financiados por tributos bilaterais ou taxas, antes têm de ser suportados por tributos unilaterais ou impostos. Portanto esses bens públicos, porque se apresentam como bens públicos por natureza, não podem ser financiados senão por impostos.

Para além disso, no estado social, que as actuais Constituições consagram, há um conjunto de bens públicos, que embora os seus custos possam ser repartidos pelos correspondentes utentes, como os relativos à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, ou seja, os relativos aos direitos que designamos por direitos sociais, o certo é que, por exigência das próprias Constituições, esses direitos devem ser estendidos a todos os cidadãos, mesmo àqueles que não têm condições de os realizar através do funcionamento do mercado. Portanto àqueles aos quais o mercado não oferece condições de saúde, educação, habitação, previdência social etc.

Todo um conjunto de bens, que não constituem bens públicos por natureza como os integrantes daquele primeiro grupo, mas apresentam-se antes como bens públicos por imposição constitucional. De facto é, por força de uma estrita exigência constitucional, que os custos com esses bens têm de ser suportados por todos os contribuintes, e não apenas por quem é seu destinatário.<sup>13</sup>

### 2.3.2 Em sede da protecção ambiental

Mas, se em geral, como acabamos de ver, está excluído um estado principalmente financiado através de taxas, será viável ao menos um estado tributário no domínio do direito ao ambiente, um estado financiado através de taxas ambientais?

À primeira vista, parece que sim. Há até um princípio estruturante do direito ambiental que parece ir claramente nesse sentido, que é o princípio do poluidor-pagador. Então, à primeira vista, parece que um tal caminho poderia ser facilmente trilhado, concretizando a ideia de cada um suportar, pagar a poluição que produz, financiando-se as correspondentes despesas públicas através de eco-taxas, em vez de eco-impostos.

Mas essa é uma maneira apenas superficial de ver a realidade. E notem que não estou falando de todo o direito ambiental, mas apenas do seu segmento mais visível, que é o segmento das emissões poluentes. O problema é que à realização desse princípio do poluidor-pagador se deparam alguns obstáculos praticamente inultrapassáveis.

Desde logo, cabe-nos perguntar: quem é o poluidor? Muitas vezes não se sabe. A poluição é difusa ou mesmo muito difusa. Portanto, como vamos conseguir que seja o poluidor a pagar, se não sabemos, à partida, quem é o responsável pelas emissões poluentes.

É certo que, em muitos casos, sabemos, ou podemos saber sem dificuldade de maior, quem é o responsável pelas emissões poluentes. Todavia, mesmo num tal caso, é muito difícil proceder ao teste da proporcionalidade em que assentam todos os tributos bilaterais ou taxas, isto é, estabelecer a proporção entre as emissões e os correspondentes custos, a fim de os imputar a cada um dos poluidores através de taxas ambientais. Efectivamente, verificam-se as maiores dificuldades na concretização da ideia de proporcionalidade entre a prestação e a correspondente contraprestação específica, ou seja, na medição ou mensuração da taxa a pagar em função da poluição provocada.

Pelo que, mesmo nesse sector mais restrito do direito do ambiente, em que, pelo menos prima facie, parecia fácil socorremo-nos da figura das taxas, chegamos à conclusão de que não é viável que o estado seja suportado maioritariamente por tributos bilaterais ou taxas, em vez de tributos unilaterais ou impostos.

Pelo que, tendo em conta o que vimos de dizer, o suporte financeiro do estado não dispõe hoje em dia de verdadeira e real alternativa à concretizada no estado fiscal, ou seja, o suporte financeiro do estado não pode ser outro senão o proporcionado pelos impostos.

### 2.3.3 Em sede da actual regulação

O que, devemos acrescentar, não quer dizer que a figura tributária das taxas ou de outras contribuições financeiras a favor de entidades públicas, para utilizarmos a expressão mais que criticável introduzida na Constituição portuguesa com a Revisão Constitucional de 1997, a qual foi depois repetida nos arts. 3.º e 4.º da Lei Geral Tributária de 1999,<sup>14</sup> não venham procurando ganhar o seu espaço, designadamente no quadro do que vimos designando por estado regulático. O qual, devemos sublinhá-lo, para os cidadãos, ou melhor para os contribuintes, não se revela um grande progresso, uma vez que a conta que temos de pagar, ou seja, a carga fiscal que temos de suportar, não dá quaisquer sinais de abrandar e, menos ainda, de diminuir, tendo, bem pelo contrário, vindo a aumentar constantemente nos últimos anos.<sup>15</sup>

Com efeito, as múltiplas e diversificadas agências de regulação que este vem engendrando, muitas delas de discutível justificação (que não seja a de manter o estado economicamente intervencionista agora por vias diversas das do passado), tendem a ser financiadas fundamentalmente por tributos designados por taxas, muito embora a maioria delas não passe de verdadeiros impostos de repartição cuja particularidade maior reside no facto de se apresentarem como impostos com receita consignada à respectiva agência reguladora sectorial ou geral. Pois, na sua criação, tem-se seguido invariavelmente sempre o mesmo processo, qual seja o de calcularem antecipadamente os custos financeiros que a criação e estruturação de determinada agência reguladora originam para, depois, repartirem integralmente esses custos pelos conjuntos dos regulados, independentemente de um qualquer teste de proporcionalidade entre o serviço prestado pela agência reguladora e o benefício proporcionado ou custo provocado pelo respectivo regulado.<sup>16</sup>

Uma solução que se inscreve, devemos dizê-lo sem temores nem complexos, de um lado, no fenómeno do crescente esgotamento da figura dos tributos unilaterais ou impostos como meio de financiamento destas novas formas de actuação económica e social do estado e, de outro lado, na dificuldade visível em esse financiamento se poder obter através da figura dos tributos bilaterais ou taxas, uma vez que se verifica uma verdadeira impossibilidade prática relativamente à realização do correspondente teste da proporcionalidade.<sup>17</sup>

Pois bem, olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade humana, o estado fiscal não pode

deixar de se configurar como um instrumento dessa realização. Porventura o instrumento que historicamente se revelou e continua a revelar como o mais adequado à materialização desse desiderato.

### 3. O sistema fiscal do século XX

Descrita a realidade em que se consubstancia o estado fiscal, impõe-se agora questionarmo-nos sobre como organizar o conjunto dos impostos ou, em termos mais amplos dos tributos, nos tempos que correm. Trata-se, como é fácil de ver, do problema de qual será a evolução previsível e desejável para os sistemas tributários, em relação aos quais podemos perguntar como é que estes sistemas foram evoluindo durante o século XX, que foram basicamente sistemas fiscais, bem como das perspectivas que se perfilam para sua evolução no século XXI, em que ao lado dos impostos parecem ganhar terreno os tributos bilaterais.

Todavia, antes de analisarmos a evolução e as perspectivas de evolução dos sistemas fiscais, permitam-me uma consideração prévia sobre a questão de saber o que entendemos por século XX, enquanto suporte duma certa compreensão em termos políticos e jurídicos do mundo, uma vez que ele está longe de coincidir com o que cronologicamente foi o século XX.

#### 3.1 O século XX político e jurídico

Ora bem, a este respeito, temos para nós que o século XX foi um século muito curto, cronologicamente falando. Embora tenha sido muito longo do ponto de vista dos acontecimentos dramáticos que nele tiveram lugar, o século XX foi, contudo, do ponto de vista da duração dos quadros de compreensão política e jurídica da sociedade e do estado, da duração das concepções políticas e jurídicas em que apoiou, um século relativamente curto, pois começou em 1919, mais precisamente com a Constituição de Weimar, e terminou rigorosamente no ano de 1989, com a queda do muro de Berlim e a consequente implosão da União Soviética. Afinal um século de 70 anos, durante o qual houve tempo para destruir e reconstruir a Europa e construir o actual estado social que, é bom lembrar e sublinhar, permitiu a maior prosperidade e bem-estar alguma vez antes alcançados pela humanidade.

Efectivamente, foi no século XX que os estados construíram e consolidaram o actual estado social, tendo, num tal quadro, criado e desenvolvido sistemas fiscais que continuam a ser o paradigma do progresso do estado moderno. Um estado social que, em rigor, começou a ser erguido no fim da Primeira Guerra Mundial. Pois, como se sabe, os estados, por força do próprio conflito, tiveram que intervir e intervir fortemente na economia, a qual, em certa medida, foi mesmo objecto de uma verdadeira militarização.

Assim, quando se chegou ao fim do conflito, em 1918, pôs-se o problema de saber o que fazer: voltar ao estado liberal anterior ou continuar com o intervencionismo de guerra, o qual, entretanto, deixara de fazer qualquer sentido. Ora, nenhuma das soluções era viável. Retornar ao estado liberal anterior era muito difícil, pois havia muitas actividades que o estado assumira, que não podia mais abandonar. Por sua vez, continuar como estavam, era continuar desnecessariamente uma economia de guerra quando o que era preciso era uma economia de paz voltada para o crescimento e desenvolvimento económicos ao serviço do bem-estar dos cidadãos.

Além disso, faltava um suporte teórico para a intervenção económica do estado fora do cenário de guerra, um suporte que só viria a surgir em 1936, com a publicação por J. M. Keynes do seu célebre livro *General theory of employment, interest and money*. Daí a hesitação entre o regresso ao liberalismo anterior e a manutenção do intervencionismo económico que havia sido imposto pela guerra, sendo certo que este era facilmente associado pelo pensamento liberal a regimes autoritários ou ditatoriais. O que não deixou, a seu modo, de se verificar, pois os estados, que optaram por manter o intervencionismo, assumiram, em sede económica, uma feição dirigista e, em sede

política, um carácter autoritário ou totalitário, como aconteceu em diversos países europeus nos anos 20 e 30 do século passado.<sup>18</sup>

Foi, todavia, depois da Segunda Guerra Mundial, que se conseguiu assumir positivamente o intervencionismo económico do estado, compatibilizando-o com o Estado de Direito e com o Estado Democrático. O que conduziu ao estado social de direito ou, para nos referirmos à União Europeia, ao chamado modelo social europeu, que tanto êxito teve, embora presentemente comece a revelar sinais de crise.

### 3.2 A construção do sistema fiscal do estado social

Mas, como é que as coisas se passaram em sede do direito fiscal ou, por outras palavras, no domínio do conjunto dos impostos? Naturalmente que o sistema fiscal, como não podia deixar de ser, foi chamado a contribuir para a realização deste novo modelo de estado, contribuindo para a referida intervenção na economia. Aceitou-se, portanto, que o sistema de impostos, o sistema fiscal, pudesse ser colocado pelo estado ao serviço da intervenção económica e social, contribuindo, dessa forma, para moldar a própria comunidade. O que foi feito por diversas vias.

Por um lado, o sistema fiscal evoluiu para um sistema que comportasse esse intervencionismo económico e social. O que conduziu a uma tributação mais diversificada e intensa de modo a obter as receitas acrescidas que o estado intervencionista exigia, tendo, por conseguinte, aumentado significativamente o nível da fiscalidade ou da carga fiscal.

Por outro lado, o sistema fiscal, quer no seu conjunto, quer sobretudo através dos impostos sobre o rendimento, é convocado para ser suporte de uma empenhada redistribuição do rendimento. O que significou a defesa da evolução dos sistemas fiscais no sentido de deslocar a carga fiscal dos impostos indirectos, sobretudo dos impostos sobre o consumo, para os impostos sobre o rendimento e, dentro destes, para os impostos de natureza pessoal caracterizados sobretudo por serem impostos de taxa ou alíquota progressiva. Por isso, nas reformas fiscais levadas a cabo nesse período, pretendeu-se sempre que o sistema fiscal assentasse cada vez mais em impostos directos e impostos de natureza pessoal, diminuindo, em contrapartida, progressivamente o tradicional peso dos impostos indirectos.

Enfim, para os impostos indirectos, os impostos sobre o consumo, que todavia não podiam ser de todo eliminados e substituídos por impostos directos, impostos sobre rendimento ou o património, defendia-se que eles fossem substituídos por um imposto geral sobre o consumo de bens e prestações de serviços, acabando assim com os múltiplos impostos especiais que tradicionalmente oneravam o consumo. O que praticamente foi conseguido na Comunidade Económica Europeia, actual União Europeia, em que, por razões que se prendem com existência e o funcionamento do próprio mercado interno, foi instituída a harmonização da tributação do consumo, tendo sido imposta aos Estados membros a adopção do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e a harmonização da legislação dos impostos especiais sobre o consumo que subsistiram, os impostos sobre consumos específicos como são o imposto sobre o tabaco, o imposto sobre o álcool e as bebida alcoólicas e o imposto sobre os óleos minerais.

De resto, o IVA, pelas características que tem, veio a revelar-se uma verdadeira estrela, uma verdadeira história de sucesso, o que é extremamente raro sobretudo em matéria de impostos. De facto, inventado em 1954 pelo francês Maurice Lauré, foi adoptado primeiramente em França e, depois, na então Comunidade Económica Europeia, estando hoje presente em quase 200 países, com diversos graus de desenvolvimento económico.<sup>19</sup>

A razão do seu sucesso prende-se com as suas características. De um lado, com a neutralidade económica, pois não prejudica a actividade económica, como em geral acontece com os outros tipos de tributação do consumo. De outro lado, com o facto de

assentar numa técnica tributária que obsta à fraude, já que tanto os vendedores como os compradores de bens têm todo o interesse em facturar o IVA nas vendas e compras que efectuam, a fim de poderem deduzir o IVA que suportaram.<sup>20</sup>

Por sua vez, em sede dos impostos directos, os impostos sobre o rendimento, estes deviam ser objecto de uma personalização tão grande quanto possível. Um desiderato que se obteria através do alargamento da base tributável e de taxas ou alíquotas progressivas. Pois uma evolução no sentido dessa personalização seria um importante factor de justiça.

E de facto, os sistemas fiscais foram evoluindo nesse quadro até à década de 80 do século passado, o que levou praticamente a um contínuo aumento do nível da fiscalidade ou da carga fiscal. Aumento esse que foi o preço a pagar para termos um estado fiscal social, um estado fiscal comprometido com determinado tipo de sociedade, uma sociedade em que se garantem não só os clássicos direitos de liberdade, mas também os mais modernos direitos sociais.

#### 4. A evolução do sistema fiscal em Portugal

Mas vejamos, de uma maneira naturalmente muito sumária, como as coisas evoluíram nesse domínio no nosso país.

##### 4.1 A ilusão prematura da modernidade

Pois bem, relativamente a Portugal, podemos dizer que a ideia de um sistema fiscal com cariz redistributivo teve uma expressão precoce, na reforma fiscal levada a cabo em 1922.<sup>21</sup> Uma reforma fiscal que tentou alinhar por uma tributação pessoal do rendimento baseada em taxas ou alíquotas progressivas.

Todavia, os autores dessa reforma esqueceram-se que a nossa estrutura económica, própria de um país rural e atrasado, não comportava na altura tão arrojada reforma. Pois, em virtude da inexistência de um assalariado próprio de um país industrializado, os destinatários de um tal imposto sobre o rendimento eram maioritariamente os funcionários públicos. Por isso, esse imposto sobre o rendimento não se encontrava minimamente apto a proporcionar uma qualquer receita significativa.

##### 4.2 O realismo de Salazar

Depois, veio o Prof. Oliveira Salazar, o qual, numa reforma aprovada em 1929, veio pôr termo às utopias alimentadas em 1922, estabelecendo, com grande realismo, uma tributação do rendimento assente numa tributação cedular, normal e com taxa ou alíquota proporcional. Uma reforma que nos legou um sistema fiscal que, na época, funcionou razoavelmente até à década de 60, em que foi aprovada a reforma fiscal gradualmente concretizada entre os anos de 1958 e 1966.

O que se ficou a dever, basicamente, ao facto de o sistema fiscal, assim pensado e construído, ter acabado por corresponder ao grau de desenvolvimento económico e social que Portugal tinha na altura. Pois demonstrou, para além do mais, uma razoável dose de bom senso de que jamais se pode prescindir. Justamente por isso, compreende-se que o sistema fiscal tenha começado a revelar-se desadequado ao sistema económico e social quando este, sobretudo a partir dos finais dos anos 50, começou a experimentar um certo grau de desenvolvimento decorrente de uma pequena abertura da economia portuguesa a que, por certo, não foi alheio a nossa participação em organizações económicas internacionais como a OCDE e a EFTA.

##### 4.3 O bom senso na reforma de Teixeira Ribeiro

Por isso, na reforma fiscal gradualmente concretizada entre os anos de 1958 e 1966, que foi uma reforma global e profunda do sistema fiscal, com particular destaque para a tributação do rendimento, procurou adaptar-se o sistema fiscal português ao grau de

desenvolvimento económico intermédio que a nossa economia então vinha experimentando. Por isso, nessa reforma, a cuja Comissão presidiu o Prof. Teixeira Ribeiro (que estava longe, bastante longe mesmo, de ser um apoiante do regime político de Salazar), tentou-se um razoável equilíbrio, combinando, em sede da tributação do rendimento, a tributação pessoal com a tributação real e a tributação cedular com a tributação complementar e, em sede mais geral, um equilíbrio da tributação do consumo com a tributação do rendimento.

Um sistema fiscal que, não obstante o retrocesso que a implementação dessa reforma acabou por experimentar no terreno,<sup>22</sup> funcionou, apesar de tudo, moderadamente bem até à Revolução de 25.04.1974, como um sistema fiscal intermédio, próprio de um país em vias de desenvolvimento, situado entre os sistemas mais avançados dos países desenvolvidos e os sistemas mais atrasados dos países não desenvolvidos. Todavia, com processo revolucionário que se seguiu, o sistema fiscal em causa, como o sistema económico em que se inseria, entrou praticamente em colapso, muito embora a sua reforma só nos anos 80 venha a ser levada a cabo.

#### 4.4 O programa de reforma fiscal da Constituição de 1976

Todavia, na Constituição aprovada em 1976 figurava um relativamente ambicioso programa de reforma fiscal, o qual propunha para Portugal um sistema fiscal cuja estrutura se aproximasse da dos sistemas fiscais então vigentes na generalidade dos países desenvolvidos. Programa esse que, com a reforma fiscal levada a cabo posteriormente (em 1985/1986, 1988/1989 e 2003/2004), passou estar concretizado na lei, deixando de ser um programa de reforma fiscal para ser o quadro constitucional do sistema fiscal.

Pois bem, a Constituição portuguesa recorta o desenho do sistema fiscal português em dois momentos. Num primeiro momento, quando fixa as finalidades do sistema fiscal, estabelecendo no art. 103.º, n. 1, que o sistema fiscal tem, em primeiro lugar, uma finalidade financeira, pois "visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas" e, em segundo lugar, uma finalidade de carácter extrafiscal, já que visa também "uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza".

E, num segundo momento, quando recorta, mais em pormenor, os exactos contornos do nosso sistema fiscal no art. 104.º, em que se prevê (1) um imposto único e progressivo sobre o rendimento pessoal,<sup>23</sup> (2) a tributação pelo lucro real como regra da tributação do rendimento das empresas, (3) uma tributação do património que contribua para a igualdade dos cidadãos, ou melhor, para a atenuação das desigualdades, e (4) uma tributação do consumo adaptada ao desenvolvimento económico e à justiça social.

#### 4.5 A reforma fiscal do estado social

Foi porém, com a reforma fiscal da década de 80, mais precisamente de 1985/1986 para a tributação do consumo (criação do Imposto sobre o Valor Acrescentado = IVA), e de 1988/1989 para a tributação do rendimento (criação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares = IRS, e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas = IRC), a qual foi adoptada já sob o signo da nossa adesão à Comunidade Económica Europeia, que se verificou em 1986, que apanhámos o comboio dos sistemas fiscais desenvolvidos da Europa Ocidental.

Mas, como é fácil de ver, apanhámos esse comboio justamente nos últimos anos em que esse comboio circulava. De facto, depois da queda do Muro de Berlim, as relações económicas começam a ser pensadas de outra maneira, ou seja, nos termos reclamados por uma economia tendencialmente aberta a nível mundial, suportada no conhecido fenómeno da globalização económica que atinge todos os domínios da acção estadual, incluindo também o dos impostos. De resto, é de sublinhar, como já referimos, Portugal chegou atrasado à instituição de um sistema fiscal correspondente ao estado social. O que sucedeu de resto, ou está ainda a suceder, com os países menos desenvolvidos. Pois

só em 1988/1989 adoptámos uma tributação do rendimento consentânea com esse tipo de estado. Portanto, num momento em que nos estados mais desenvolvidos se começava a questionar esse tipo de sistema fiscal.

Por isso mesmo, o sentido da evolução dos sistemas fiscais, que vinha sendo trilhado desde o segundo conflito mundial, que se julgava no caminho do sentido da história, começa a ser seriamente questionado e mesmo a inverter-se. Com efeito, aos fenómenos da internacionalização e integração económicas, iniciados efectivamente de imediato à Segunda Guerra Mundial e que alcançaram um significativo progresso durante o século passado, veio juntar-se o fenómeno bem conhecido da globalização suporte de uma integração económica (e mesmo política) verdadeiramente forçada que atinge todos os domínios da acção estadual, a que não ficou imune o próprio campo dos impostos.

## 5. O estado fiscal no século XXI

Por quanto vimos de dizer é de nos interrogarmos sobre que tipo de estado fiscal será pensável para o século XXI. Mais especificamente que tipo de estado fiscal se apresenta apto à sustentabilidade do actual estado social. Com efeito, diversos factores, como a internacionalização, integração e globalização económicas, a manifesta complexidade fiscal dos estados europeus e a transferência da administração ou gestão dos impostos para as empresas, se conjugam num sentido que tornam difícil essa sustentabilidade. Algumas considerações muito rápidas a este propósito.

### 5.1 A sustentabilidade do estado social em concorrência fiscal

Pois bem, os fenómenos da internacionalização, integração e globalização económica, que vêm engendrando a nível mundial uma liberdade de circulação para os capitais, para os bens e até, embora em menor grau, para as pessoas,<sup>24</sup> começou a engendrar uma verdadeira concorrência entre os estados em diversos domínios, entre os quais se inclui o domínio da tributação. Por conseguinte, os estados estão a perder parte da sua soberania fiscal, não podendo mais, no quadro de uma economia aberta, instituir ou manter os impostos que bem entenderem.

Daí que para atrair as empresas estrangeiras ou os investimentos estrangeiros, os estados ofereçam cada vez mais uma tributação atractiva, uma tributação menor. O que tem levado a reduzir sobretudo a tributação das empresas. Assim, num tal quadro, ao contrário do que sucedeu até ao fim do século XX, em que o problema fiscal era o do excessivo peso dos impostos, ou seja, o do limite superior da tributação, começa agora a encarar-se a hipótese inversa, a da eventual insuficiência das receitas fiscais para o estado poder desempenhar as suas funções, sejam as funções do estado social, sejam mesmo as funções do estado tout court.<sup>25</sup>

Por isso, o problema da sustentabilidade do estado social está na ordem do dia. Certamente que se a concorrência com países como, por exemplo, a China ou a Índia for praticamente total, o que acontece já em alguns domínios presentemente, em que naqueles países se paga várias vezes menos pela hora de trabalho do que nos Estados Unidos ou na Europa, é evidente que será insustentável não apenas o estado social, mas até o próprio estado.

Pelo que nos interrogamos sobre se não será necessário o estabelecimento de alguma regulação no plano internacional, isto é, não tenhamos medo das palavras, de algum protecționismo, reportado não a cada estado, como ocorria no passado, mas a cada bloco que a integração económica e política vão engendrando, como são a União Europeia, o Nafta, o Mercosul etc. Na verdade, só num tal quadro se nos afigura ser possível salvar o estado social ou, na versão comunitária, o modelo social europeu, uma forma de estado moderno que, ainda assim, terá de ser objecto de alguma cura de emagrecimento.

Assim a manutenção do estado social, mesmo nessa versão mais modesta, implica para o sistema fiscal, mais especificamente para o sistema de tributação do rendimento pessoal, que efectivamente o suporta, importantes limitações quanto ao desenvolvimento que hoje em dia vem sendo proposto. Designadamente não pode dispensar a existência de impostos com taxas ou alíquotas progressivas que permitam a redistribuição do rendimento em que o estado social assenta. Daí que a subsistência deste modelo de estado não se apresente compatível com a proposta, presentemente na mesa e já adoptada por diversos países, de uma reforma da tributação do rendimento segundo o modelo protagonizado pelo bem conhecido movimento da flat tax revolution.<sup>26</sup>

## 5.2 A (nova) estrutura dos sistemas fiscais

Olhando agora para a estrutura que a necessidade de reforma do sistema fiscal reclama, alinhemos algumas notas, naturalmente, muito genéricas. Vejamos então.

### 5.2.1 Os impostos aduaneiros

Pois bem, começando pelos direitos aduaneiros, é de referir que esses impostos tiveram, em geral, muita importância no passado.<sup>27</sup> Todavia, hoje em dia, não têm, praticamente, qualquer significado. Desde logo, os direitos aduaneiros para os 27 Estados membros da União Europeia passaram, no quadro da união aduaneira que formam, a ser impostos próprios da União, os quais integram a conhecida Pauta Aduaneira Comum.

Por isso, embora cobrados por cada uma das administrações aduaneiras dos 27 Estados membros, constitui uma receita da União Europeia. Uma receita que, devemos acrescentar, não tem praticamente significado no conjunto das receitas da União. O que bem se compreende no quadro de economia aberta em que actualmente vivemos, o qual levou a que tais impostos não sejam mais vistos como instrumentos de política fiscal, que continua a pertencer aos Estados membros, mas antes como instrumentos de política comercial da União.<sup>28</sup>

### 5.2.2 A tributação do rendimento pessoal

Por seu lado, no respeitante à tributação do rendimento pessoal, esta está enfrentando grandes problemas. De facto, hoje em dia, a tributação progressiva do rendimento pessoal é praticamente uma tributação progressiva apenas do rendimento dos trabalhadores por conta de outrem. Na verdade, aquela ideia, que se foi consolidando no estado fiscal social, de tributar o rendimento global, proveniente do trabalho e do capital, e de tributar o rendimento de todos os residentes, com taxas ou alíquotas altas e progressivas, de modo a obter uma forte redistribuição do rendimento, não é mais do que uma piedosa intenção, uma verdadeira ficção. Na verdade, pretender tributar os juros, os royalties, os dividendos e outros rendimentos provenientes do capital com taxas ou alíquotas progressivas, é convidar à deslocalização dos capitais. E o mesmo vale, a seu modo, para os trabalhadores e profissionais altamente qualificados, os quais também se podem deslocalizar facilmente. É que, tanto num caso como no outro, estamos justamente perante um verdadeiro mercado mundial.

Daí que, sobretudo em sede da tributação do rendimento, venhamos assistindo à emergência de um verdadeiro fenómeno de apartheid fiscal, engendrado a uma escala efectivamente global entre os detentores de factores de produção ou suportes de actividades com elevada mobilidade e aqueles outros que proporcionam factores de produção ou se dedicam a actividades com nula ou muito escassa mobilidade. Ou seja, por outras palavras entre os fugitivos fiscais, que praticamente não pagam impostos, e os cativos fiscais, que acabam por arcar com os impostos deles e dos outros, sendo estes basicamente os trabalhadores, que assim assumem o amargo papel dos estúpidos que sobram para pagar os impostos.<sup>29</sup>

Por isso e em termos mais gerais, podemos dizer que não é mais possível tentar tributar pesadamente o rendimento dos muito ricos ou mesmo dos ricos, uma vez que, perante tributações pesadas vão-se embora, votando assim com os pés, na célebre expressão de Charles Tibeout. Daí que os autores comecem a olhar com simpatia, de novo, para a tributação do consumo, tradicionalmente mal vista pelo seu carácter regressivo. É que, se os muito ricos ou mesmo ricos escapam facilmente à tributação do rendimento, não pagando pelo que ganham, então, ao menos, que paguem pelo que consomem, sendo certo que sempre consomem mais do que os pobres.

### 5.2.3 Os princípios clássicos da tributação

Um outro problema que se coloca aqui diz respeito aos princípios clássicos da tributação, como os princípios da legalidade fiscal, da igualdade fiscal, da não retroactividade dos impostos etc., que são princípios que se foram afirmando e consolidando enquanto limites da administração tributária, quando esta tinha por missão lançar, liquidar e cobrar a generalidade dos impostos.

Mas, como vimos, isto não é mais assim, uma vez que quem administra ou gere a generalidade dos impostos, hoje em dia, são as empresas. Pelo que, limitando-nos apenas a considerar aqui o princípio da legalidade fiscal, é de perguntar: ainda fará sentido um tal princípio com o entendimento que dele conhecemos? É que são as empresas que fazem todo o trabalho de lançamento, liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, afectando a essa tarefa importantes meios humanos e materiais. Por isso, pergunto se as empresas não deveriam ter um papel muito importante na definição de regime de administração dos impostos, pois são elas as destinatárias das normas que integram esse regime.

É curioso, porém, registar que as empresas não têm apresentado grandes reivindicações neste domínio. Pelo que respeita a Portugal, com alguma surpresa nossa, não temos visto os sectores empresariais fazerem reivindicações no sentido de as empresas participarem activamente do desenho do modelo jurídico de administração dos impostos. Pelo contrário, as suas reivindicações vão quase sempre no sentido da baixa das taxas ou alíquotas do imposto sobre as sociedades ou de mais incentivos fiscais. Ora, é de perguntar, se elas não ganhariam mais, não poupariam mais, se conseguissem uma maior eficiência na administração dos impostos e, por conseguinte, incorressem em menos custos no desempenho dessa tarefa.

### 5.2.4 A necessidade de simplificação

Todavia, o que presentemente se apresenta como mais visível no que respeita aos sistemas fiscais e à sua reforma, está numa palavra, numa palavra de ordem, que é: simplificar, simplificar, simplificar... Sobretudo simplificar a tributação das empresas, para que elas paguem menos e de uma maneira mais fácil, pois a concorrência económica, que se desenvolve à escala global, não se compadece com sistemas fiscais ultracomplexos como são os actuais.<sup>30</sup>

O que implica não apenas reduzir e simplificar significativamente a tributação das empresas, mas também simplificar, e muito, a tarefa que estas desempenham como administradoras ou gestoras do sistema fiscal. Assim, a tributação com base na contabilidade organizada, deve ser reservada apenas para as grandes empresas. Por outro lado, há que eliminar umas e simplificar outras das muitas obrigações acessórias que impendem sobre as empresas enquanto administradoras ou gestoras de impostos alheios.<sup>31</sup>

Depois, deve ser simplificado a tributação do rendimento pessoal. Tanto mais que a complexidade dessa tributação está intimamente ligada à sua personalização, a qual, como vimos, enfrenta hoje as maiores dificuldades. Efectivamente, não vemos qualquer razão para uma complexidade do sistema fiscal própria da personalização deste, quando essa personalização se reporta hoje em dia, ao fim e ao cabo, apenas à tributação do

rendimento dos trabalhadores por conta de outrem.

Pois que, como referimos mais acima, a actual tributação do rendimento apresenta-se como uma tributação dual ou dualista, uma vez que, em rigor, no imposto sobre o rendimento pessoal, temos dois impostos completamente diferentes. Um, que tem tendencialmente as características de imposto pessoal exigidas pelo n. 1 do art. 104.º da Constituição portuguesa, traduzidas designadamente na taxa ou alíquota progressiva e nas deduções pessoais à colecta, incidente basicamente sobre o rendimento do trabalho dependente de hoje, correspondente à categoria A do IRS, e sobre o rendimento do trabalho dependente de ontem, as pensões integradas na categoria H do IRS. Outro, que se apresenta claramente como um imposto real, já que tem uma taxa ou alíquota proporcional e não tem em consideração a situação pessoal do contribuinte, incidente fundamentalmente sobre os rendimentos do capital.<sup>32</sup>

Um fenómeno que, devemos acrescentar, embora sem ser assim designado, não deixa de se assemelhar, quanto aos seus resultados, a experiências como a adoptada nos países nórdicos, conhecida pela designação de dual income tax, em que os rendimentos de capital (incluindo ganhos de capital) são objecto de uma tributação separada e proporcional.<sup>33</sup>

#### 5.2.5 Uma administração tributária pró-activa

Ligado à ideia de simplificação, da qual não deixa de constituir, a seu modo, um importante factor, é a exigência de uma nova postura e de um novo papel da administração tributária face aos contribuintes e demais sujeitos passivos da relação tributária. Com efeito, olhando para o papel que a administração tributária portuguesa desempenhou até à mencionada reforma fiscal dos anos 80 do século passado e aquele que passou a desempenhar desde então,<sup>34</sup> verificamos que, em virtude do fenómeno que vimos designando por "privatização da administração ou gestão dos impostos", à administração tributária cabe, cada vez mais, uma função passiva.<sup>35</sup> Pois, enquanto no sistema fiscal anterior, a administração tinha uma típica função activa, cabendo-lhe lançar, liquidar e cobrar a generalidade dos impostos, no sistema fiscal actual, em que o lançamento, liquidação e cobrança dos impostos está a cargo dos particulares, mais especificamente das empresas, com base nas conhecidas técnicas da retenção na fonte e dos pagamentos por conta (feitos pelos próprios contribuintes ou por terceiros), a administração tributária desempenha, hoje em dia, basicamente uma função de controlo ou de fiscalização.

Ora, num tal quadro de actuação da administração tributária, impõe-se que esta não fique à espera, numa atitude estritamente passiva, das múltiplas e diversificadas actuações tributárias impostas aos particulares, para depois, a posteriori, lhes vir a dizer que actuaram de forma incorrecta com as nefastas consequências designadamente em termos de encargos que essa atitude implica para os contribuintes e demais sujeitos passivos. Por isso impõe-se que a administração tributária, nas suas relações com os contribuintes, assuma uma função pró-activa, o que implica não só o respeito estrito pelo princípio da boa fé, como o exige o art. 266.º, n. 2, da Constituição portuguesa e as específicas concretizações desse princípio constitucional designadamente nos arts. 59.º, n. 2, 68.º-A, n. 2, e 75.º, n. 1, da Lei Geral Tributária,<sup>36</sup> mas também o permanente acompanhamento da actuação tributária dos contribuintes bem como a adopção de medidas que, de algum modo, previnam os eventuais litígios que possam surgir.

Um conjunto de exigências cuja observância, em virtude da actual pressão posta na obtenção de receitas fiscais com reflexo mais do que discutível na avaliação do desempenho dos trabalhadores da Direcção Geral dos Impostos, enfrenta as maiores dificuldades. Muito embora recentemente tenham sido consagradas entre nós, algumas soluções no sentido dessa administração tributária ser mais pró-activa. Encontram-se entre essas medidas, por exemplo: (1) a introdução dos acordos prévios sobre preços de transferência;<sup>37</sup> (2) a previsão de informações vinculativas urgentes e do seu deferimento tácito caso o correspondente pedido não seja respondido pela administração

tributária no prazo de 60 dias;<sup>38</sup> (3) a correcção oficiosa de erros materiais particularmente importante no que respeita a erros informáticos;<sup>39</sup> (4) a consagração do "IVA de caixa", em que o imposto, em vez de ser exigido no momento da emissão da factura, como decorre da regra da exigibilidade do IVA, é exigido no momento em que o pagamento é recebido, no respeitante a certas actividades económicas como as empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que são donos da obra o Estado, as Regiões Autónomas ou certos Institutos Públicos, as entregas de produto da sua própria exploração agrícola feitas por cooperadores às cooperativas agrícolas e o sector dos transportes rodoviários de mercadorias;<sup>40</sup> (5) a crescente atenção votada às micro, pequenas e médias empresas (PMEs) na qual se inscreve, por exemplo, o estabelecimento de uma taxa progressiva em dois escalões no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.<sup>41</sup>

#### 5.2.6 A flat tax revolution

Neste quadro de reforma dos sistemas fiscais no sentido da sua significativa simplificação, não podemos deixar de aludir ao fenómeno da flat tax revolution, traduzido na substituição dos actuais impostos sobre o rendimento por um imposto proporcional, simples e com uma taxa ou alíquota relativamente baixa. Uma ideia que tem sido seguida com razoável êxito nos países anteriormente integrantes da União Soviética.

Assim, os países bálticos, no início da década dos anos 90 do século passado, adoptaram impostos sobre o rendimento e impostos sobre as sociedades com taxas ou alíquotas proporcionais iguais para todos, entre 20 e 30%. Todavia, os países que fizeram a sua reforma fiscal já nesta década, como a Rússia e a Ucrânia, adoptaram taxas ou alíquotas ainda mais baixas, taxas ou alíquotas de 15% ou mesmo mais baixas. Uma solução que vem sendo adoptada também pelos demais países do Leste Europeu e estudada e discutida pela doutrina jusfiscalista de diversos outros países.

Pelo que é de perguntar se uma tal ideia poderá ser concretizada também em outros países, nomeadamente em Portugal. Portugal em que, devemos referir, a taxa ou alíquota máxima do imposto sobre o rendimento pessoal, que era de 40% desde a criação do IRS passou na Lei do Orçamento do Estado para 2006 para 42%. Uma alteração que vai claramente no sentido inverso ao da história, pois por toda a parte se assiste à sua diminuição. E, sobretudo, revela um retrocesso, pois fomos progressistas quando, na reforma da tributação do rendimento de 1988/1989, optámos por uma taxa ou alíquota marginal máxima de 40%, uma taxa ou alíquota máxima relativamente baixa comparada com a da generalidade dos países desenvolvidos que tinha taxas ou alíquotas máximas bem mais altas. Mas agora, quando por toda a parte estão a diminuir as taxas ou alíquotas, esse aumento, que vai proporcionar um acréscimo de receita sem significado, não pode deixar de ser interpretado como uma mera decisão política, como um mero sinal político dum governo socialista. Mas, o sistema fiscal é coisa demasiado séria para servir como mero sinal político.<sup>42</sup>

Respondendo, todavia, à questão que formulámos, devemos sublinhar que Portugal não tem condições para entrar no referido movimento da flat tax revolution e estabelecer uma taxa ou alíquota igual para todos de 15% ou mesmo de 20%. O estado correria o risco de ir à falência, se não o estado tout court, pelo menos o estado social. Aliás, a defesa deste, que está consagrado na Constituição, concretizado inclusivamente pela exigência da tributação progressiva do rendimento pessoal, obsta, logo à partida, que seja adoptada uma taxa ou alíquota proporcional nesse imposto sobre o rendimento. Pelo que a sua introdução, caso se optasse por ela, apenas seria viável depois de uma revisão constitucional que eliminasse do texto constitucional essa exigência. Para além de ser presentemente visível que, mesmo com as actuais taxas ou alíquotas, o estado enfrenta bastantes dificuldades financeiras.

Por outro lado, é preciso não esquecer que a flat tax tem sido adoptada em países que, por antes terem sido estados empresariais ou estados muito escassamente fiscais, não

dispunham de um verdadeiro sistema de tributação do rendimento. Daí que a sua introdução, como um limiar relativamente baixo de tributação, não tenha sido difícil nem tenha levantado problemas de maior, pois tratou-se de substituir um sistema fiscal praticamente inexistente por um verdadeiro sistema fiscal. Num tal contexto não se andou para trás, como se teme que aconteça se esse sistema de tributação do rendimento for introduzido nos estados sociais consolidados na segunda metade do século XX. Por isso, tanto Portugal como a generalidade dos estados que, com maior ou menor sucesso, desenvolveram estados sociais não estão em condições de aderirem ao desafio que a flat tax revolution representa, pelo menos nos tempos mais próximos.<sup>43</sup>

Muito embora seja de assinalar que também não podem nem têm ficado imunes às importantes consequências decorrentes da concorrência fiscal que o fenómeno da globalização vem impondo, uma vez que relativamente aos rendimentos facilmente deslocalizáveis, como são a generalidade dos rendimentos de capitais e os rendimentos do trabalho e dos serviços altamente qualificados cujo mercado é verdadeiramente mundial, não podem os estados tributá-los com altas taxas ou alíquotas como são as atingidas em impostos de natureza pessoal como o nosso IRS. Não admira assim que, como vimos, os estados estejam a voltar-se para a tributação do consumo ou mesmo, como vem acontecendo recentemente entre nós, para a apresentação duma tal tributação como consubstanciando figuras diversas do imposto, erguendo, por essa via, um verdadeiro estado fiscal paralelo, em duplicação portanto do existente.<sup>44</sup>

#### 5.2.7 Um estado fiscal em duplicado?

Daí que, muito sinceramente, nos interroguemos sobre se, no nosso país, não se está a engendrar uma duplicação do estado fiscal, em que embora como cidadãos ou residentes<sup>45</sup> apenas beneficiemos de um estado, financeiramente tenhamos que suportar dois estados: um, o estado fiscal propriamente dito, expressão do contrato social suporte do estado - comunidade, que é financiado pela figura dos impostos e se encontra sujeito ao escrutínio democrático consubstanciado no funcionamento dos princípios da constituição fiscal, especialmente do princípio da legalidade fiscal; outro, um estado fiscal paralelo mascarado de não fiscal que é financiado por impostos especiais, mormente sobre consumos específicos, com receitas consignadas, muito embora designados por taxas ou contribuições para assim escaparem à constituição financeira e fiscal e, do mesmo jeito, furtarem-se ao escrutínio económico materializado na comparabilidade internacional da efectiva carga fiscal ou nível de fiscalidade que suportamos.

Muito embora seja de sublinhar que, atento o nível relativamente baixo do nosso PIB per capita, a carga fiscal ou o nível da fiscalidade que suportamos já se apresenta particularmente elevada mesmo tendo em conta apenas o referido estado fiscal em singelo.

Pois, relativamente ao primeiro dos aspectos mencionados, basta referir a crescente subtração à constituição financeira, escapando assim às exigências das normas constitucionais e legais relativas ao orçamento do estado e à contabilidade pública, de cada vez mais significativas despesas públicas, a pretexto de elas passarem a ser imputadas a entidades de natureza privada seja esta resultante da transformação de entidades públicas em sociedades de capitais exclusivamente públicos, seja engendradas no quadro de parcerias público-privadas ou de outros esquemas de aparente privatização de despesas. O que tem tido como consequência o recurso a esquemas de financiamento que, invariavelmente, se traduzem quer em impostos futuros, que as futuras gerações hão-se suportar, quer na duplicação para os actuais contribuintes do sistema fiscal através da simulação nominal de verdadeiros impostos com o recurso a outras figuras tributárias.

A este respeito, seja-nos permitido referir aqui três situações de taxas ou contribuições em relação às quais temos as maiores dúvidas se não se configuram como verdadeiros impostos com outro nome, os quais, pelas razões que foram mencionadas, desorbitaram assim do estado fiscal. São elas, por um lado e em geral, as taxas de regulação e

supervisão com receita consignada às entidades reguladoras com destaque para a taxa de regulação e supervisão para a ERC<sup>46</sup> e, de outro lado, a taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética<sup>47</sup> e a contribuição para o serviço rodoviário.<sup>48</sup>

O que nos parece muito claro em relação à taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética e à contribuição para o serviço rodoviário, pois, a nosso ver, não passam em ambos os casos de impostos especiais sobre o consumo. Pois a taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética incide sobre a aquisição dessas lâmpadas, sendo cobrada aos produtores e importadores e demais agentes económicos que, com fins profissionais, as introduzam no território nacional,<sup>49</sup> e a contribuição para o serviço rodoviário incide sobre a gasolina e o gasóleo sujeitos ao imposto sobre produtos petrolíferos, sendo devida pelos sujeitos passivos deste imposto e estando a sua receita consignada às Estradas de Portugal, EP.<sup>50</sup>

Uma conclusão que não é abalada pelo facto de a taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética ter um claro intuito de protecção ambiental presente, de resto, na consignação da sua receita em 80% ao Fundo Português do Carbono e em 20% ao Fundo de Eficiência Energética.<sup>51</sup> Pois esse seu carácter extrafiscal, muito embora possa ter consequências em sede dos princípios da legalidade fiscal e da igualdade fiscal, não o transforma de tributo unilateral ou imposto em tributo bilateral ou taxa.<sup>52</sup>

Ideias que, a seu modo não deixam de valer também relativamente às referidas taxas de regulação e supervisão, em relação às quais nos parece importante, para efeitos de as considerarmos impostos ou taxas,<sup>53</sup> ter em conta, de um lado, a quem cabe essa actividade de regulação e supervisão económica, se ao mercado se ao estado e, de outro lado, como suportar financeiramente os custos dessa actividade quando ela é assumida pelo estado.<sup>54</sup>

Ora, quanto a quem cabe essa actividade de regulação e supervisão, se ao mercado se ao estado ou, por outras palavras, se à autoregulação se à heteroregulação estadual, é de sublinhar que vimos assistindo entre nós ao fenómeno de uma verdadeira hipertrofia da regulação económica pelo estado, aproveitando nesse sentido e, em alguma medida acelerando mesmo, os ventos que vêm de Bruxelas.<sup>55</sup> E, num estado regulador e supervisor assim ampliado, que sugere mesmo um certo "dirigismo regulador",<sup>56</sup> compreende-se que se tenha tornado problemática a exigência de mais impostos para financiar essa actividade, sobretudo no actual ambiente de concorrência fiscal internacional a limitar significativamente a soberania fiscal dos estados. Daí a tentação para o estado disfarçar a necessidade de mais impostos, recorrendo às mais variadas receitas parafiscais<sup>57</sup> que, ao menos aparentemente, não se apresentem como impostos.

Por isso mesmo, no processo de fixação do quantitativo das ditas taxas de regulação e supervisão, como ocorre no respeitante à taxa de regulação e supervisão destinada à ERC, o que se verifica é que, num primeiro momento, se prevê e fixa a despesa pública a suportar, no caso do específico sector da regulação da comunicação social, e, num segundo momento, se estabelece a correspondente receita praticamente igual à mencionada despesa. Uma tal técnica de definição e determinação do tributo que, quando o número dos seus destinatários é limitado, como é caso dos regulados no sector em causa, assegura, à partida, o montante da receita necessário para fazer face à despesa cujo montante é distribuído pelos correspondentes destinatários, operando assim com uma taxa ou alíquota do tributo que seja adequada ao mencionado desiderato. O que, como é óbvio, sugere um modus operandi em tudo idêntico ao dos clássicos impostos de repartição.

Passando agora à carga fiscal ou nível de fiscalidade que suportamos, não há dúvidas de que ela se revela bastante elevada mesmo para um estado fiscal em singelo.<sup>58</sup> Pois é bom que não nos esqueçamos que, ao contrário do que frequentemente vemos afirmado com base sobretudo em informação fornecida em geral pelas organizações internacionais, com destaque para a OCDE, a nossa carga fiscal não é tão baixa quanto possa parecer. É certo que ela se apresenta relativamente baixa face aos outros países,

mormente face aos que nos estão mais próximos, uma vez que, por exemplo, tendo em conta os dados relativos ao ano de 2005, ela se situou na casa dos 36%, correspondendo assim a pouco mais de 90% da média europeia.<sup>59</sup>

Mas é óbvio que o peso efectivo, o real significado da carga fiscal não pode ser cabalmente avaliado socorrendo-nos unicamente de tão simples quanto linear suporte. Pois é imprescindível ter em conta o correspondente PIB per capita, o qual nesse mesmo ano se situou entre nós na casa dos 64% da média europeia. Pelo que, comparando o peso da carga fiscal com o nível de rendimentos revelado pelo PIB per capita, chegamos a uma carga fiscal para o ano de 2005 correspondente na realidade a 140% da média europeia.<sup>60</sup> Ou seja, para um PIB per capita igual à média europeia, a carga fiscal portuguesa apresenta-se não abaixo, mas acima da média europeia, já que se eleva em 40% acima da carga fiscal da média europeia.

Por isso, para uma análise adequada da comunidade estadual a que pertencemos, no quadro do correspondente contrato social base do nosso Estado de Direito Democrático, avaliando e ponderando as correspondentes prestações recíprocas, ou seja, de um lado, o que pagamos ao estado e, de outro lado, o que recebemos dele, não podemos deixar de contabilizar tudo o que pagamos, tanto em sede de fiscalidade como das múltiplas parafiscalidades que vão germinando um pouco por todo o lado neste estado de verdadeiro dirigismo regulático. Na verdade, não podemos estar dispostos a ser cidadãos face ao estado e súbditos dos múltiplos senhores que os desdobramentos verticais (a montante e a jusante) e horizontais desse mesmo estado vêm engendrando, cujos poderes e gastos não votamos e cuja necessidade da correspondente actividade raramente se percebe.<sup>61</sup>

Efectivamente, compreende-se e aceita-se facilmente que, atendendo à reforma do financiamento das despesas incorridas com as novas realidades da protecção ambiental e da regulação económica e social, se possa assistir a uma certa deslocação do estado fiscal para o estado tributário ou estado taxador. Uma situação que até pode aceitar-se. O que, porém, já não pode ser aceitável é que, fingindo essa deslocação, se esteja praticando uma verdadeira e inadmissível acumulação do estado fiscal com o estado tributário ou estado taxador, duplicando, ao fim e ao cabo, o estado fiscal.<sup>62</sup> Em suma, condição para que seja admissível uma modificação nesse sentido, uma modificação no sentido de deslocar parte da carga do estado fiscal para o estado taxador, é que o correspondente resultado final seja, por assim dizer, de soma zero.

Por isso mesmo, se o estado fiscal, em alguma medida, for forçado a enveredar por esse caminho de duplicação, então que o faça de maneira clara e transparente de modo a que os seus destinatários, isto é, os contribuintes, o possam questionar e combater, mormente exigindo sem concessões o respeito da velha máxima suporte do autoconsentimento dos impostos: no taxation without representation.

---

1. Isto para não falar dos demais custos que os cidadãos suportam com a existência e o funcionamento da comunidade estadual, os quais se reconduzem aos deveres fundamentais de defesa da pátria e de sufrágio - v. o nosso estudo *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos, agora em Por uma liberdade com responsabilidade - estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2007, p. 163 e ss.

2. V., sobre o problema dos custos dos direitos. Stephen Holmes; Cass R. Sunstein. *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, W. W. Norton & Company, New York. London, 2000.

3. Cf. *Idem*, p. 20 e s.

4. Promessas piedosas têm permanecido em larga medida os direitos e liberdades garantidos pelas declarações e convenções internacionais dos direitos humanos. Cf. *Idem*, p. 18 e ss.
5. Aliás, relativamente à (in)visibilidade dos custos directos e dos custos indirectos dos direitos bem podemos dizer que se passa algo de semelhante à (in)sensibilidade dos contribuintes face aos impostos directos e aos impostos indirectos. Pois, enquanto os impostos directos facilmente são sentidos, os impostos indirectos, em virtude da anestesia fiscal que revelam, são menos sentidos.
6. Cf. Stephen Holmes; Cass R. Sunstein, *ob. cit.*, esp. p. 221 e ss.
7. Em rigor, através de impostos de hoje e impostos de amanhã, vez que o recurso ao crédito público outra coisa não significa senão impostos futuros.
8. V. Sobre este nosso livro *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, reimpr. de 2009, p. 191 e ss.
9. O que não quer dizer que esses impostos não fossem considerados pesados, até muito pesados, por quem os suportava, que eram apenas os integrantes do terceiro estado ou o povo, encontrando-se o clero e a nobreza excluídos da tributação com base na ideia de que já contribuía para o bem comum enquanto oradores e bellatores, respectivamente.
10. Uma afirmação que não é posta em causa pelo facto de todos os processos históricos de industrialização terem tido os seus altos custos em sede dos direitos humanos.
11. V., por todos, o nosso livro *O dever fundamental de pagar impostos*, *cit.*, p. 199 e ss.
12. V., nesse sentido, Sérgio Vasques. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 15 e ss. Uma expressão que assim corresponderá à de *Gebührenstaat* utilizada na Alemanha.
13. Cf., os nossos textos *O dever fundamental de pagar impostos*, *cit.*, p. 210 e ss., e *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos, agora em Por uma liberdade com responsabilidade - estudos sobre direitos e deveres fundamentais* *cit.*, p. 186 e ss.
14. Cujo regime remete para lei especial (n. 3 do art. 3.º), considerando de resto as clássicas contribuições especiais impostos (n. 3 do art. 4.º) - v. o que dizemos *infra* na nota 53.
15. O que patenteia, de um tal ponto de vista, um estado tão ou mais opressivo do que o seu antecessor que, afinal de contas, se pretende desmantelar - v. o nosso livro. *A autonomia financeira das autarquias locais*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 75 e ss. (83).
16. V. o que dizemos *infra*, no ponto 5.2.7.
17. V. Neste sentido e por todos, Carlos Baptista Lobo. *Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas*. Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco. Coimbra: Ed. Coimbra, 2006, p. 409 e ss.
18. Cf. o nosso livro *Contratos fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994, p. 148 e ss.
19. Sobre a história da adopção do IVA, v. o próprio M. Lauré. *Science fiscale*. Paris: Puf,

1993, p. 248 e ss. É de assinalar que, no quadro da discussão da reforma da tributação do consumo travada em França no início dos anos 50 do século passado, estiveram em disputa duas propostas de tributação geral do consumo, pois ao lado da concretizada no imposto tipo IVA de Maurice Lauré, esteve a apresentada por Eugène Schueller, fundador da l'Oréal, baseada num imposto geral sobre o consumo de energia, imposto que, acrescentando-se, não tinha na altura por base qualquer preocupação de natureza ambiental. V. também Túlio Rosembuj. Los tributos y la protección del medio ambiente. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 109 e ss., e Clotilde Celorico Palma. Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 13 e ss.

20. Pois todo o IVA deve ser suportado pelos consumidores finais, apresentando-se os sujeitos passivos do IVA como meros intermediários na cobrança do imposto. Por isso estão obrigados apenas a entregar ao Estado diferença positiva entre o IVA que facturaram e cobraram nas vendas (outputs) e o IVA que lhes foi facturado e que suportaram nas aquisições (inputs). Em contrapartida têm direito à compensação ou reembolso do IVA que suportaram nas aquisições e não foi recuperado nas vendas.

21. Uma precocidade revelada já noutras fases da nossa história, como bem o demonstra a criação em 1641 do primeiro imposto moderno, a décima militar, o primeiro imposto geral sobre o rendimento de que há notícia. Cf. o nosso Direito fiscal. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 479 e ss., e J. G. Xavier de Basto. IR: incidência real e determinação dos rendimentos líquido. Coimbra: Ed. Coimbra, 2007, p. 13 e ss.

22. Denunciada de resto pelo próprio Prof. Teixeira Ribeiro num artigo expressivamente intitulado A contra-reforma fiscal - J. J. Teixeira Ribeiro. A contra-reforma fiscal. Boletim de ciências económicas XI, 1968, p. 115 e ss.

23. Características estas que jamais se concretizaram, uma vez que a tributação dos rendimentos de capitais tiveram sempre em sede do IRS uma tributação separada e proporcional - cf., infra, ponto 5.2.3.

24. Sendo visível a diferença entre a mobilidade do capital e o do trabalho, uma vez que este, a menos quando seja altamente qualificado, tem fraca mobilidade.

25. Para além de muitas outras consequências, entre as quais se conta a de pôr à prova a tributação com base no princípio da capacidade contributiva - v., a este respeito, João Ricardo Catarino. Globalização e capacidade fiscal contributiva, Cultura - revista de história e teoria das ideias, 2003. vol. 16-17, p. 473 e ss., e Götz Blankenburg, Globalisierung und Besteuerung. Krise des Leistungsfähigkeitsprinzip?, Hamburg, 2004.

26. Cf. o que dizemos infra, no ponto 5.2.6.

27. O que continua a acontecer nos países menos desenvolvidos. Em Portugal, podemos dizer que os impostos aduaneiros tiveram grande importância praticamente até meados do século passado.

28. V. Nesse sentido o nosso Direito fiscal, cit., p. 80 e ss. Sobre alguns aspectos da política fiscal v. o nosso estudo Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza, agora em Por um Estado fiscal suportável - estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2008. vol. 2, p. 41 e ss.

29. Sobre esse carácter de impostos sobre estúpidos, v. K. Tipke; J. Lang, Steuerrecht, 19. ed. Köln, 2008, p. 16 e ss., 198 e ss., 233, 287 e 397.

30. Uma necessidade bem conhecida da doutrina - v., por todos, Ministério das Finanças, Estruturar o sistema fiscal desenvolvido. Coimbra: Almedina, 1998, p. 125 e ss., e Simplificação do sistema fiscal português, relatório do grupo de trabalho, Cadernos de ciência e técnica fiscal, Centro de estudos fiscais, 2007, p. 13 e ss. Quanto a

simplificação do ordenamento fiscal como exigência constitucional, v. J. Isensee. Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, *Steuer und Wirtschaft*, 24 (1994), p. 3 e ss., reproduzido em Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, LV (1996), p. 294 e ss.; A. M. Cubero Truyo. La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional), Madrid, 1997; e o nosso texto Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal, agora Por um estado fiscal suportável - estudos de direito fiscal, cit., vol. 2, p. 103 e ss.

31. Simplificação que, no que respeita à definição/determinação da sua matéria colectável ou tributável, devia ser se estamos perante micro-empresas, a tributar com base num rendimento normal, perante pequenas e médias empresas, a tributar com base num rendimento real a apurar fundamentalmente através de elementos de natureza objectiva, ou perante grandes empresas, a tributar com base no rendimento real revelado pela contabilidade organizada - v. o nosso estudo Alguns aspectos da tributação das empresas, em Por um estado fiscal suportável - estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 403 e ss.

32. Classificando o nosso IRS como integrando um sistema de tributação "semi-dual", v. J. G. Xavier de Basto. IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, cit., p. 31 e ss.

33. Sobre a experiência da dual income tax, v. M. H. Freitas Pereira. Fiscalidade. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 90 e ss., e J. G. Xavier de Basto. IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, cit., p. 25 e ss.

34. Cf. o que dissemos supra, no ponto 4.

35. V. o nosso Direito fiscal, cit., p. 359 e ss.

36. Em que: se presume de boa fé a actuação dos contribuintes e da administração tributária (art. 59.º, n. 2); não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário (art. 68.º-A, n. 2); e se presume de boa fé as declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos previstos na lei (art. 75.º, n. 1).

37. V. o art. 128.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aditado pela Lei do Orçamento do Estado para 2008, e a Portaria 620-A/2008, de 16.07.2008, que veio dar execução a esse preceito legal.

38. V. o art. 68.º da Lei Geral Tributária na redacção resultante da Lei do Orçamento do Estado para 2009.

39. V. os arts. 95.º-A e 95.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário aditados pela Lei do Orçamento do Estado para 2009. Sobre essas medidas v. também o nosso Direito fiscal, cit., p. 347 e s., 390 e 593 e ss.

40. V., respectivamente, o Dec.-lei 204/1997, de 09.08.1997, o Dec.-lei 418/1999, de 21.10.1999 e a Lei 15/2009, de 01.04.2009.

41. V. o art. 80.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas igualmente na redacção da Lei do Orçamento do Estado para 2009.

42. No sentido da redução do número de escalões e de taxas ou alíquotas do IRS, v. a recomendação constante do relatório Simplificação do sistema fiscal português, cit., p. 216.

43. Para a análise e avaliação das propostas que vêm sendo feitas no quadro do movimento da flat tax revolution, v. por todos, J. J. Amaral Tomaz, A redescoberta do imposto proporcional (flat tax), em Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra: Ed. Coimbra, 2006, p. 351 e ss.
44. Para uma reforma fiscal que, não sendo totalmente alheia a esse movimento (da flat tax), pugna por um sistema fiscal menos pesado, v. Paul Kirchhof, Die staatsrechtliche Bedeutung der Steuerreform, Jahrbuch des öffentlichen Rechts, 54, 2006, p. 1 e ss.
45. Uma vez que como vimos dizendo é hoje evidente que o decisivo, em sede da ligação dos contribuintes ao seu país, é mais o vínculo de cariz económico traduzido na residência do que o vínculo político expresso na cidadania ou nacionalidade ou, por outras palavras, é mais uma cidadania de natureza económica do que uma cidadania política - cf. o nosso estudo Alguns aspectos da tributação das empresas, cit., p. 358, nota 1.
46. Cf. A Lei 53/2005, de 08.11.2005, que criou a Entidade Reguladora para a Comunicação (ERC), em substituição da anterior Alta Autoridade para a Comunicação Social, o Dec.-lei 103/2006, de 07.06.2006, que aprovou o Regime de Taxas da ERC, e a Portaria 136/2007, de 29.01.2007, que fixou os montantes a pagar pelas taxas devidas à ERC, nos termos do referido Regime de Taxas da ERC.
47. Criada pelo Dec.-lei 108/2007, de 12.04.2007.
48. Criada pela Lei 55/2005, de 31.08.2005.
49. V. o artigo 2.º do Dec.-lei 108/2007.
50. Outros exemplos de taxas que, ao fim e ao cabo, constituem impostos são a "taxa de gestão de resíduos", que tem por base o artigo 58.º do Dec.-lei 178/2006, de 05.09.2006 (Regime Geral de Gestão de Resíduos), e a Portaria 1.407/2006, de 18.12.2006, e a "taxa de controlo da qualidade da água", que tem por base o artigo 23.º do Dec.-lei 362/1998, de 18.11.1998 (Estatuto do Instituto Regulador de Águas e Resíduos), na redacção do Dec.-lei 151/2002, de 23.05.2002, e a Portaria 966/2006, publicada na II Série do Diário da República, de 08.06.2006. Efectivamente ambas essas taxas configuram impostos, os quais se revelam inconstitucionais, desde logo por terem na base decretos-lei que não foram objecto de qualquer autorização legislativa.
51. V. o artigo 5.º do Dec.-lei 108/2007.
52. Cf. o nosso livro O dever fundamental de pagar impostos, cit., p. 654 e ss.
53. Ou mesmo a categoria constituída pelas "demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas" introduzida na Constituição pela Revisão Constitucional de 1997, no que passou a ser com esta Revisão o art. 165.º, n. 1, al. i), da Constituição portuguesa. Uma figura intermédia que uma visão estritamente dicotómica dos tributos tem deixado no esquecimento, muito embora essa visão não deixe de ser fomentada pela própria Constituição que, não obstante ter introduzido essa figura, reconhece apenas dois regimes jurídico-constitucionais - o dos impostos e o das taxas e demais contribuições. Uma ideia com expressão também na Lei Geral Tributária, pois, nos termos do n. 3 do seu art. 3.º remete para lei especial o "regime geral das taxas e demais contribuições" e, segundo o n. 3 do seu art. 4.º, considera impostos as contribuições que tradicionalmente têm protagonizado essa figura intermédia, as "contribuições especiais", sejam as "contribuições de melhoria", sejam as "contribuições para maiores despesas". No sentido de integrar nessa nova categoria as "taxas" para as entidades reguladoras correspondentes às antigas "taxas para os organismos de coordenação económica", v. J. M. Cardoso da Costa, Sobre o princípio da legalidade das "taxas" (e das "demais contribuições financeiras", Estudos em homenagem ao Professor Doutor Marcello

Caetano no Centenário do seu Nascimento. Coimbra: Ed. Coimbra, 2006, p. 789 e ss.

54. Sobre o problema da repartição da regulação entre o estado e o mercado, v., tendo em conta os serviços de interesse económico geral, J. Nuno Calvão da Silva. Mercado e Estado. Serviços de interesse geral. Coimbra: Almedina, 2008.

55. O que, devemos assinalar, não surpreende, pois a União Europeia, do ponto de vista da política económica, constitui sobretudo um regulatory state, uma vez que, dado o exíguo orçamento comunitário, são muito limitados os seus poderes no plano da redistribuição da riqueza e da estabilização macro-económica.

56. No que, de algum modo, faz lembrar o "estado dirigista" dos anos 20 e 30 do século passado. Quanto a hipertrofia reguladora que nos vem da União Europeia, v. as reflexões de Paulo de Pitta e Cunha, A União Europeia e a concepção do estado regulador. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, n. 2, 2005. vol. 46, p. 1083 e ss., e J. Nuno Calvão da Silva. Mercado e Estado. Serviços de interesse geral, cit., esp. p. 134 e ss. e 202 e ss.

57. Uma designação que não diz respeito à estrutura do correspondente facto tributário, isto é, à sua unilateralidade ou bilateralidade, a nota objectiva que releva para saber se estamos perante um imposto ou uma taxa, mas antes à nota subjectiva relativa ao titular activo da correspondente relação jurídica e à nota teleológica concernente ao destino das respectivas receitas. V. o nosso livro O dever fundamental de pagar impostos, cit., p. 257.

58. À semelhança do que ocorre frequentemente, falamos aqui de carga fiscal ou nível de fiscalidade considerando tais expressões sinónimas, muito embora tenhamos consciência das diferenças que as separam - v., por todos, M. H. Freitas Pereira. Fiscalidade, cit., p. 331 e ss., e Albano Santos. Teoria fiscal. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 448 e ss.

59. Lembramos que, por simplificação, trabalhamos com percentagens arredondadas por baixo e tendo em conta a União Europeia a 15 (portanto UE-15 = 100).

60. Pois que  $90\%/64\% = 140\%$ .

61. Desdobramentos esses que vimos considerando sob a expressão de "estado salamizado" - cf. o nosso estudo Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais, agora em Por uma liberdade com responsabilidade - estudos sobre direitos e deveres fundamentais, cit., p. 95 e ss.

62. Uma preocupação que, parece-nos, não terá sido devidamente ponderada por Sérgio Vasques. O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária, cit., p. 15 e ss.