

obligación personal; la segunda, por los no residentes que tributan por bien obligación real, pero atendiendo a sus circunstancias personales<sup>4</sup> y familiares, bien por obligación personal<sup>5</sup>; y, la tercera, por los no residentes que tributan por obligación real.

## GLOBALIZAÇÃO E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

---

**SÉRGIO VASQUES**

*Jurista do Centro de Estudos  
e Apoio às Políticas Tributárias*

---

4. Se trata de la solución adoptada en Holanda.

5. Se trata de la solución adoptada en Alemania.

**Sumário:** 1. O Sentido da Globalização 2. O Sentido da Igualdade Tributária i. Capacidade Contributiva ii. Equivalência 3. O Alcance Fiscal da Globalização i. O Financiamento da Segurança Social e do Serviço Nacional de Saúde ii. Os Impostos Especiais de Consumo.

## **1. O Sentido da Globalização**

A globalização é um grande derrubar de barreiras. É o derrubar das barreiras que têm contido a actividade das empresas; o derrubar das barreiras que tolhem o movimento de capitais e mercadorias; daquelas que entram a circulação de pessoas, ideias, informação. Porque se convergiu nas ideias fortes da democracia representativa e da economia de mercado, a globalização surge como evolução natural, inescapável – uma segunda revolução liberal, enfim, agora à escala do mundo, mais ampla por isso do que a primeira.

Sendo embora recente, tão poderoso é este movimento que os seus efeitos não podiam deixar de se fazer sentir de imediato no mundo da fiscalidade. Com o auxílio das novas tecnologias, a globalização traz, aliás, o seu próprio ritmo ao sistema fiscal, permite o circular de informação e experiências de um modo que era impensável há vinte ou trinta anos atrás. E por isso as descobertas e modas de que se faz a fiscalidade transmitem-se agora aos quatro cantos do mundo com rapidez inteiramente distinta.

Pela sua força e pelo consenso largo que reúne, o derrubar de barreiras de que se faz a globalização sujeita o Estado Fiscal a um esforço duro de adaptação.

Ao longo do século vinte, com empresas e cidadãos contidos em fronteiras certas, o universo dos contribuintes mostrava-se estável e

impermeável o bastante para trazer segurança ao exercício da soberania fiscal. O número das empresas e particulares que mantinha relações económicas além-fronteiras cresceu sempre, pôs à prova a capacidade policiadora das autoridades nacionais, condicionou vezes sem conta as suas decisões, mas não se pode dizer que até ao final do século estas tivessem definitivamente sido postas em cheque.

O recuo só se imporá verdadeiramente nos anos noventa. Aí, o mundo cresce, de um solavanco e em mais do que um sentido. Cresce em extensão, na medida em que o colapso do socialismo abre à economia de mercado o globo inteiro; cresce em profundidade, quando se ensaia um segundo reformismo liberal, abrindo, nos planos interno e internacional, espaços novos para a iniciativa económica privada.

As empresas ganham uma capacidade de movimento acrescida, podendo agora fazer circular capitais, trabalhadores, instalações e mercadorias com uma facilidade antes impensável. E podendo fazê-lo, naturalmente, em função das condições, fiscais também, que lhes são oferecidas pelos países de acolhimento. Os particulares, esses vêem a sua mobilidade profissional alargada também; cresce, graças às novas tecnologias, o seu conhecimento e contacto com o mundo, a sua capacidade de confrontar, com conhecimento de causa agora, a sua civilização com civilizações distintas. E de confrontar também o preço que é exigido por uma e por outras.

O agravamento da concorrência fiscal, com a revisão em baixa dos impostos sobre as empresas; o agravamento da evasão, com a democratização do planeamento fiscal e do uso de paraísos; a mediação crescente do debate fiscal, com a busca de novos símbolos e palavras de ordem; a corrosão acelerada dos impostos sobre o rendimento e o ressurgir da tributação indirecta – aqui estão alguns dos sintomas do *mal-estar* em que vive a fiscalidade<sup>1</sup>.

1. Roubamos a expressão a Augusto Fantozzi/Edoardo Narduzzi (Roma, 1996) *Il Malessere Fiscale. Governare il Fisco nel Duemila*.

Em Portugal esses sintomas manifestam-se também, e talvez com maior clareza até no corpo do nosso sistema fiscal. Isto porque as reformas dos anos oitenta se fizeram em contra-ciclo, quando noutras partes se mostravam já os primeiros sinais da renovação liberal. Por isso aquilo que noutros países se mostra uma viragem, surge entre nós como mais uma “contra-reforma” fiscal.

De entre os sintomas do mal-estar fiscal, concentramo-nos sobre a ideia da igualdade tributária. Todas as ideias são fruto de uma época – esta é-o também e mal poderia passar intocada por entre a revolução que vivemos. O século vinte foi, no tocante à ordenação justa do sistema fiscal, uma época de consensos, porque havia também consenso quanto ao modelo de sociedade que se queria e podia construir. A entrada nos anos noventa e a abertura política e económica em que consiste a globalização faz agora com que as pessoas queiram algo novo do sistema fiscal; e faz com que o que queriam dele até há pouco se torne cada vez mais impraticável.

## 2. O Sentido da Igualdade Tributária

Tema central à legitimação de qualquer imposto é o da igualdade. Porque a lei fiscal se apresenta como uma lei odiosa ou de ingerência, a legitimação material dos encargos públicos depende, antes do mais, da igualdade na sua repartição.

Em primeiro plano, o princípio da igualdade tributária exige a generalidade do imposto, exige que todos o sofram sem privilégio ou excepção – todos os cidadãos, todos os residentes ou todos os sujeitos de direito. Em segundo plano, o princípio da igualdade tributária exige a uniformidade do imposto. O mesmo é dizer, exige que se trate o que é igual de modo igual, o que é diferente de modo diferente e na medida exacta da diferença.

O apuramento da igualdade e da diferença exige, porém, um

qualquer critério ou termo de comparação de que nos possamos servir na conformação uniforme do imposto. Nos sistemas fiscais modernos encontramos duas expressões fundamentais da ideia de igualdade tributária: o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício ou equivalência. Nos termos do princípio da capacidade contributiva, aqueles que apresentem a mesma capacidade contributiva devem sofrer imposto igual, aqueles que apresentem capacidade contributiva diferente devem sofrer imposto diferente; nos termos do princípio da equivalência, aqueles que recebam da comunidade o mesmo benefício ou que a ela imputem o mesmo encargo, devem sofrer imposto igual, aqueles que recebam da comunidade benefício diferente ou lhe imputem encargo diferente, devem sofrer imposto diferente também.

O princípio da capacidade contributiva nasce associado à representação do imposto como dever de solidariedade, à exigência de intervenção do Estado no domínio económico e social, à instituição do imposto progressivo sobre o rendimento – ideias que viriam a compor a ortodoxia financeira do breve século vinte.

O princípio da equivalência apresenta raízes diversas, que se podem dizer mais velhas, por um lado, mais remozadas, por outro. Na origem, a noção do benefício ou equivalência surge como precipitado do individualismo do século dezoito, estreitamente ligada à doutrina dos direitos naturais e do contrato social, uma transacção de que o imposto constituía o preço.

O imposto é, assim, representado como um *quid pro quo* entre Estado e contribuinte, procurando-se reproduzir no domínio tributário a paridade e liberdade que caracterizam o tráfego jurídico privado: imposto justo será aquele que tenha por fundamento as preferências livremente manifestadas pelo contribuinte, no acervo de bens que escolhe solicitar à comunidade ou no conjunto de encargos que livremente escolhe imputar-lhe.

### *i. Capacidade Contributiva*

A repartição do imposto de acordo com a capacidade contributiva exige que os encargos tributários lançados sobre cada um sejam de tal modo conformados que, tomando em consideração os indicadores pessoais relevantes, reflectam a sua capacidade de contribuir<sup>2</sup>.

O mero facto do imposto incidir sobre uma manifestação objectiva de riqueza não basta para que ele se possa dizer conforme ao princípio da capacidade contributiva. Só o será verdadeiramente se, ao fazê-lo, auscultar as forças económicas do contribuinte através de um esforço de personalização. E só assim concebida, num sentido subjectivo, como *exigência de personalização económica do imposto*, pode a capacidade contributiva servir ao tratamento igual do que é igual e ao tratamento diferente do que é diferente.

A concretização do princípio da capacidade contributiva faz-se por sequência lógica de dedução, descendo da largura do princípio aos tópicos cada vez mais estreitos que são seus corolários. Tendo presente o *tax-mix* dos nossos dias, é consensual que a primeira exigência do princípio da capacidade contributiva está no fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o seu elemento central<sup>3</sup>.

2. Sobre o princípio da capacidade contributiva, com maior desenvolvimento, veja-se Casalta Nabais (Coimbra, 1998) *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contribuição para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*; Dieter Birk (Köln, 1983) *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen*; Klaus Tipke (Köln, 1993) *Die Steuerrechtsordnung*, 3 vols.; e, do mesmo autor, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis* (Köln, 1981); Rolf Wittmann (1993) "Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung", *Steuer und Wirtschaft*, 1993, nº 1, 35-46; Walter Leisner (1983) "Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivelierung", *Steuer und Wirtschaft*, 1983, nº 2, 97-102; Stefan Bach (1991) "Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht", *Steuer und Wirtschaft*, 1991, nº 2, 116-135.

3. Peter Brandis (1987) "Einkommen als Rechtsbegriff", *Steuer und*

Para que o rendimento possa cabalmente servir de índice à capacidade contributiva necessário é também que a lei o conforme de modo certo e determinado. Que o conforme, antes do mais, como rendimento real, pois que a ideia da capacidade contributiva só ganha sentido útil quando dirigida à condição económica efectiva do contribuinte, à sua capacidade contributiva real (*Ist-Leistungsfähigkeit*).

Que o conforme, em seguida, não como rendimento-fonte, mas como rendimento-acrécimo, isto é, que considere rendimento todo o acréscimo patrimonial verificado em dado período de tempo. É, portanto, por imposição da capacidade contributiva que o imposto há-de incidir sobre o rendimento global, de todo o rendimento qualquer que seja a sua origem, natureza ou destino.

Mas há mais. O princípio da capacidade contributiva exige que, para além de incidir sobre o rendimento global, o imposto tome por base também o rendimento líquido do contribuinte.

Assim, na conformação do rendimento tributável, deduzir-se-ão ao mesmo todas as despesas necessárias à sua própria angariação, já que a parcela do rendimento afecta à manutenção da sua própria fonte não se pode dizer, em rigor, na disponibilidade do contribuinte. Eis porque o princípio da capacidade contributiva exige do legislador a previsão de deduções objectivas ao rendimento bruto, custos a fixar com maior ou menor amplitude consoante a sua natureza, e que têm entre nós tomado a forma das deduções específicas do IRS.

A somar a essas deduções objectivas dever-se-ão admitir ainda deduções subjectivas, estas correspondentes já às despesas que o contribuinte seja obrigado a fazer com a sua sobrevivência ou com a manutenção mais elementar das suas condições de vida e capacidade

*Wirtschaft*, 1987, nº 4, 289-301; Heinz Koniariski (München, 1984) *Einkommen als Massstab steuerlicher leistungsfähigkeit*.

activa. Também estas são, de facto, parcelas do rendimento que escapam à disponibilidade do contribuinte.

Como derradeiro degrau na concretização da capacidade contributiva, sempre foi apontada a fixação da taxa do imposto e, mais do que isso, a fixação de uma taxa progressiva. Até aos dias de hoje, progressividade e capacidade contributiva têm-se representado como ideias-gémeas, certamente por ter sido como ideias-gémeas que nasceram e se vieram a afirmar no passado.

Nos tempos mais recentes, porém, a doutrina tem-se esforçado por quebrar esta associação, procurando afastar a capacidade contributiva da progressividade. Impõe-se agora a ideia de que, sendo exigente quanto à base do imposto e à matéria colectável, o princípio da capacidade contributiva é indiferente, senão contrário, à fixação de uma taxa progressiva.

A capacidade contributiva não exigirá a progressão do imposto, esta resulta antes de um princípio de justiça social, um princípio que dela é autónomo e distinto. O que a capacidade contributiva exigirá nesta matéria é que, sempre que o legislador escolha concretizar a justiça social por meio da progressividade, esta não se faça em termos tão marcados que venha a esgotar as próprias forças económicas do contribuinte.

## ii. Equivalência

Em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve ser conformado em atenção ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública, ou em atenção ao custo que imputa à comunidade pela sua própria actividade<sup>4</sup>.

4. Sobre o princípio da equivalência vejam-se Bernd Hansjürgens (Stuttgart, 1999) *Die Sicht der Äquivalenzprinzip in der Finanzwissenschaft*; Heinz Haller

O essencial do princípio da equivalência está no reproduzir no domínio tributário a justiça comutativa característica do tráfego económico privado. O imposto não se concebe tanto como uma obrigação de solidariedade, mas como o preço de uma transacção celebrada voluntariamente entre o contribuinte e os poderes públicos. Porque assim é, o imposto será legítimo apenas enquanto corresponda ao valor dos bens que o Estado, pela sua actividade, ofereça ao contribuinte, ou ao valor da despesa que o contribuinte, pela sua actividade, obrigue o Estado a realizar. E o imposto será igual na medida em que se exija o mesmo imposto àqueles a quem o Estado ofereça os mesmos bens e imposto diferente àqueles a quem ofereça bens diferentes. Ou, de outro modo, na medida em que se exija imposto igual àquele que provoque despesa pública igual e imposto diferente àquele que provoque despesa diferente também.

Também a concretização do princípio da equivalência exige a obediência a um conjunto de exigências técnicas que constituem os seus corolários.

Primeiro, importa conformar a *matéria colectável* por modo a que esta indicie cabalmente o benefício gozado pelo contribuinte, caso em que se prossegue uma equivalência “de mercado” (*marktwirtschaftlichen Äquivalenz*); ou por modo a que esta indicie cabalmente o custo incorrido pelo Estado na realização da actividade solicitada ou provocada pelo contribuinte, caso em que se prossegue

(Tübingen, 1981) *Die Steuern*, 3ª ed., 9-42; Heinz Haller (1961) “Das Bedeutung des Äquivalenzprinzip für die öffentliches Finanzwirtschaft”, *FinanzArchiv*, nº 21, 248-60; Heinz Haller (1980) “Zur zukünftigen Bedeutung des Äquivalenzprinzips”, in E.Küng, ed. (Tübingen, 1980) *Wandlungen in Wirtschaft und Gesellschaft*, 42ss; Christian Will (Königsberg, 1967), *Das Äquivalenzprinzip und die Gewerbesteuer*; Walter Wittmann (1975), vol.II, 76-81; Michael Rodi (München, 1994) *Die Rechtsfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*. Registe-se ainda Carlos Alberto Marques (1961) “A Evolução do Conceito de Justiça na Repartição dos Impostos”, CTF, 1961, nº 36, 1393-1410.

uma equivalência de custos (*kostenmässige Äquivalenz*)<sup>5</sup>. Depois, é necessário ajustar a carga do imposto ao mesmo custo ou benefício através de uma *estrutura e nível de taxas* adequados.

Quando o imposto se prefigure como a contrapartida do benefício atribuído a um grupo de contribuintes, há que buscar junto dos mesmos os indícios desse benefício.

A ilustração não é difícil. No preâmbulo do Código da Contribuição Autárquica lê-se que com a criação desta contribuição se procede “a uma tributação de valores patrimoniais, com a consciência de que muitos outros valores da mesma natureza não são abrangidos pelo fisco português. Mas a tributação predial encontra especial justificação na lógica do princípio do benefício, correspondendo o seu pagamento à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a colectividade lhes proporciona” (nº 1)<sup>6</sup>. E é precisamente por assentar no princípio do benefício que a incidência objectiva da contribuição atende a elementos como a afectação, destino e localização dos prédios (nº 3).

5. A distinção pode encontrar-se em Dieter Brummerhof (München, 1996), *Finanzwissenschaft*, 7ª ed., 238-240; Klaus Toppelmann/Günther Dick (Hamburg, 1995) *Grundkurs Finanzwissenschaft*, 116; Walter Wittmann (Stuttgart, 1971), *Finanzwissenschaft*, 79.

6. Código da Contribuição Autárquica, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro, ponto nº 1 do preâmbulo. O projecto apresentado pela Comissão de Reforma da Tributação do Património em 1999 ilustra bem as dificuldades de ordem técnica que há no substituir-se a actual Contribuição, um imposto sobre o património imobiliário vagamente assente numa regra de equivalência, num imposto geral sobre o património, dominado pela capacidade contributiva. A indiferença com que o projecto foi recebido junto dos meios políticos e do grande público, há que acrescentar, ilustra bem o esgotar da capacidade contributiva e da progressividade como temas de debate fiscal. Veja-se Comissão de Reforma da Tributação do Património (Lisboa, 1999) *Projecto de Reforma da Tributação do Património*.

Quando o imposto se prefigure como a contrapartida do custo provocado por um grupo de contribuintes, há que buscar junto dos mesmos os indícios desse custo.

No âmbito dos impostos de circulação e camionagem, a definição da matéria colectável e a estrutura de taxas está voltada também para uma regra de equivalência: pretende-se adequar o imposto ao impacto ambiental provocado pela circulação automóvel e aos níveis de desgaste provocados sobre as infra-estruturas rodoviárias. E por isso o regulamento dos impostos de circulação e camionagem – reformulado pelo Decreto-Lei nº 89/98, de 6 de Abril – toma em conta, na fixação das respectivas taxas, o peso bruto dos veículos, o seu número de eixos e o tipo de suspensão (art.3º), buscando, em vez da capacidade contributiva, a “capacidade contaminante” do veículo<sup>7</sup>.

A estes requisitos elementares somam-se outros que a doutrina alemã tem explorado ao estudar a figura que designa de tributos especiais (*Sonderabgaben*), mas que podemos dizer próprios de todo o imposto assente numa regra de equivalência.

Assim, um imposto assente numa regra de equivalência deve incidir sobre um grupo homogêneo de contribuintes. O grupo deve poder ser delimitado com rigor, em função de interesses ou características comuns que os unam e distingam do conjunto da comunidade. Na verdade, a proibição constitucional do arbítrio veda ao legislador o lançar um imposto especial sobre um conjunto de contribuintes sem características em comum do ponto de vista jurídico, económico ou social<sup>8</sup>.

7. O Regulamento foi, em si mesmo, aprovado pelo Decreto-Lei nº 116/94, de 3 de Maio.

8. Joseph Isensee/Paul Kirchhof, org. (1990) *Handbuch des Staatsrechts*, vol.IV, §88, nº 235.

Para além disso, e para que se obedeça ao princípio da equivalência, deve existir também uma afectação objectiva do imposto ao custo ou benefício que o justifica. A doutrina alemã refere-se, a este propósito, a um aproveitamento de grupo (*Gruppennützige Verwendung*), pretendendo com isso dizer que a receita deve ser empregue no financiamento da actividade de que o grupo de contribuintes beneficia ou no financiamento da actividade que o grupo provoca<sup>9</sup>.

Finalmente, a percepção de benefícios ou a provocação de despesa que constitui o fundamento destes impostos deve ser objecto de verificação periódica. O legislador deve escrutinar com regularidade a adequação do imposto ao financiamento da despesa pública em causa, apurar se existem novas circunstâncias que justifiquem a sua eliminação ou a alteração dos seus contornos, seja estreitando ou alargando a sua incidência, seja aligeirando ou agravando a sua carga<sup>10</sup>.

É desnecessário dizer que, ao longo do século vinte, foi na capacidade contributiva que se encontrou o critério dominante de igualdade tributária. Não podia ser de outro modo a partir do momento em que se quis fazer do sistema fiscal um instrumento de redistribuição de riqueza: a progressividade exige impostos assentes na capacidade contributiva, pois só se pode dar a cada um consoante precisa se se tirar a cada um consoante pode.

9. Veja-se Hans Jarass (Köln, 1999), *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz*, 26; Peter Selmer (Berlin, 1996), *Sonderabfallabgaben und Verfassungsrecht: Ein Beitrag zum Umweltschutz durch Sonderabgaben und Steuern*, 68-70; Paul Henseler (Baden-Baden, 1984), *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, 125-129, este último com particular desenvolvimento no tocante às prestações da segurança social. O Tribunal Constitucional alemão tem produzido jurisprudência sólida na matéria, de que podemos encontrar referência junto deste autores.

10. Cf. Peter Selmer (1996), 40; e Hans Jarass (1999), 24-26.

Porque a construção do Estado Social de Direito postula impostos que auscultem as faculdades económicas dos contribuintes e que as atinjam de modo progressivo, o princípio da equivalência, menos apto à redistribuição de riqueza, veio a ser marginalizado como critério de igualdade tributária. Foi-o não só na sensibilidade política geral, como na doutrina juridico-fiscal, que o confinava a figuras menores, como os impostos locais sobre o património, as taxas, ou tributos atípicos com contornos muito variados: tributos causais, contribuições especiais, tributos parafiscais, quasi-impostos. Figuras de segunda ordem, enfim<sup>11</sup>.

À entrada nos anos noventa, porém, era já visível uma viragem neste campo. Com o crescimento, continuado ainda, da pressão fiscal, a lógica solidarista com que se têm legitimado os encargos tributários parece atingir os seus limites. Não que se sinta resistência aberta ao agravamento da carga fiscal, entenda-se. Sente-se, isso sim, que pessoas e empresas cada vez mais se mostram interessadas em conhecer o destino que é dado às suas contribuições, que cada vez mais reclamam uma aproximação dos encargos que sofrem aos serviços que o Estado lhes presta. E que só nestas condições se pode ir mais longe no peso do imposto.

A concepção do poder tributário como um exercício unilateral de solidariedade perde, assim, poder de convicção; reforçando-se a

11. No tocante ao conceito de taxa e á sua ligação ao princípio da equivalência, vejam-se Margarida Palha, "Sobre o Conceito Jurídico de Taxa", in VV. (Lisboa, 1993), *XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, vol.II, 583ss; e Eduardo Paz Ferreira, "Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa municipal devida pela realização de infra-estruturas urbanísticas", CTF, 1995, nº 380, 57-84. E ainda os arestos recenseados em Paz Ferreira/Rogério M.Ferreira/Olívio Amador (Lisboa, 1997) *Jurisprudência Fiscal Constitucional*, 2 vols. Em alemão, Ferdinand Kirchhof (Berlin, 1981) *Die Höhe der Gebühr*, 77-124; Peter Bohley (Tübingen, 1977) *Gebühren und Beiträge*, 103-125; e W. Schindler, "Äquivalenzprinzip und Übermassverbot", in *Kommunale Steuer-Zeitschrift*, 1992, nº 41, 47ss.

ideia de que o imposto integra uma transacção entre os poderes públicos e o cidadão. E ao mesmo tempo que se opera uma alteração espontânea de sensibilidades nesta matéria, percebe-se também que, por efeito da globalização, a lógica de solidariedade em que se centrou o sistema fiscal não pode hoje mais ser mantida, ou que não pode ser mantida nos moldes e medida em que a conhecemos.

### 3. O Alcance Fiscal da Globalização

Ao longo do século vinte os sistemas fiscais modernos centraram-se em torno dos impostos pessoais sobre o rendimento, impostos progressivos e assentes na capacidade contributiva, por meio dos quais se financiavam os encargos públicos gerais e a despesa social em crescimento. Estes impostos constituíam o centro financeiro do sistema fiscal, por serem geralmente os de maior peso orçamental; constituíam também o seu centro político, pois era em torno deles que geralmente se fazia o debate fiscal.

É sabido que a tributação dos rendimentos viria a entrar em queda mesmo antes de se fazerem sentir os efeitos do que hoje dizemos ser a globalização. A descoberta do imposto sobre o valor acrescentado revelou-se de tal modo frutuosa que os sistemas fiscais modernos se têm recentrado, pouco a pouco, na tributação do consumo. Ao mesmo tempo, os gastos da segurança social levaram ao aumento crescente das contribuições que para o efeito são pagas por empresas e trabalhadores. Entre a afirmação do IVA e o agravar das contribuições para a segurança social, os impostos sobre os rendimentos pessoais vieram a perder peso um pouco por toda a parte<sup>12</sup>.

12. O peso dos impostos sobre o rendimento pessoal no todo da receita fiscal dos países da OCDE era de 31.3% em 1980 e de 29.4% em 1990. Mas já cinco anos

O que a globalização veio trazer de novo a este contexto não foi mais do que um precipitar de tendências, o acelerar e generalizar de transformações já em curso. O trabalhador assalariado, com rendimento fixo no espaço, constante no tempo, cede progressivamente lugar ao prestador de serviços, cada vez mais ligado às novas tecnologias, com rendimentos plurilocalizados, mais e menos regulares, relativamente ao qual a busca da capacidade contributiva se torna um exercício cada vez mais inseguro. Os impostos sobre o rendimento vêm-se, em consequência desta transformação social, atravessados por uma fraude e evasão crescentes, impondo-se soluções de recurso como a compressão das despesas dedutíveis a profissionais independentes, a instituição de colectas mínimas e esquemas forfetários a empresários individuais – esquemas capazes de atingir esta nova economia, mas dispensando em larga medida a busca da força económica real dos contribuintes.

Se a globalização traz consigo uma transformação da economia traz consigo uma transformação de mentalidades também. Em sociedades dominadas por uma classe média larga, afluyente, com mobilidade cada vez maior, os contribuintes não mostram, em relação à fiscalidade, a mesma sensibilidade que mostrava a massa dos trabalhadores assalariados em função da qual se construíram os sistemas fiscais no século vinte. A progressividade deixou de constituir o tema de luta que foi noutros tempos, tornou-se uma ideia incapaz hoje de mobilização política; ao mesmo tempo que os contribuintes, mais ligados agora às profissões independentes, clamam pela simplicidade e racionalidade do sistema fiscal<sup>13</sup>.

depois havia descido aos 27.0%. Veja-se OCDE (Paris, 1999) *Revenue Statistics, 1965-1998*. E também Ken Messere, org. (Oxford, 1998) *The Tax System in Industrialized Countries*, 10-21; e também Ken Messere (Amsterdam, 1993) *Tax Policy in OECD Countries*.

13. Não custa reconhecer a função simbólica que a progressividade desempenha na fiscalidade contemporânea. A parte maior dos sistemas fiscais modernos cor

Também do lado da despesa a globalização traz consigo novas reivindicações. Os contribuintes não se parecem contentar já em presumir que os seus impostos são empregues no financiamento de “utilidades indivisíveis”. Em vez disso, pretendem conhecer o destino que lhes é dado, exigem um Estado que, social embora, ofereça aos cidadãos prestações diferentes consoante as suas preferências e necessidades. E exigem, em consequência, que haja alguma equivalência entre o que pagam ao Estado e as prestações de que vêm a beneficiar, alguma equivalência entre os custos que os seus concidadãos impõem à sociedade e o sacrifício fiscal que lhes é exigido.

O reafirmar da equivalência como princípio de justiça tributária assenta, pois, em transformações fundas da nossa sociedade.

De entre os campos onde, também em Portugal, essa reafirmação se faz com maior força sobressaem o do financiamento da segurança social e dos cuidados públicos da saúde, por um lado, o dos impostos especiais de consumo, por outro, em particular o daqueles com vocação ambiental. Vejamos.

### *i. O Financiamento da Segurança Social e do Serviço Nacional de Saúde*

O Livro Branco da Segurança Social e as propostas que nele se formulam constituem um sinal, porventura o mais importante, da viragem a que se abalança o sistema tributário português. As propostas da Comissão, apresentadas em Janeiro de 1998, deixam perceber

responde já, ou corresponde cada vez mais, ao esquema que Rafaelo Lupi diz ser o mais pragmático na tributação dos rendimentos pessoais: mantem-se uma progressividade moderada no tocante aos rendimentos “fáceis de tributar” – sobretudo no tocante aos rendimentos do trabalho dependente – sujeitando-se os demais a taxas proporcionais. Veja-se Raffaello Lupi (Bologna, 1996) *Le Illusioni Fiscali*, 23.

o confronto que neste campo se trava entre os dois grandes princípios da igualdade fiscal<sup>14</sup>.

Sugere a Comissão que as despesas incorridas pela Segurança Social *no desempenho das suas funções redistributivas* sejam financiadas por impostos e não por “contribuições”. Isto, porque as responsabilidades com a solidariedade são responsabilidades nacionais, “um dever de todos os cidadãos”. Fixa-se, pois, o princípio de que a solidariedade social se deve fazer por meio de impostos gerais, que atendam à capacidade de pagamento individual, independentemente da sua fonte – de cada um consoante pode, a cada um consoante precisa.

Mas já no tocante às *despesas com mecanismos de seguro social*, mecanismos destinados a assegurar a estabilidade dos rendimentos do trabalho face ao desemprego, à velhice ou à doença, sugere a Comissão que essas sejam financiadas por contribuições incidentes apenas sobre os rendimentos do trabalho, pois que “não faz sentido tributar outros rendimentos para estas finalidades”. Se bem virmos, trata-se de escolher e conformar a base tributável, não apenas de acordo com uma regra de capacidade contributiva, que ditaria a tributação do rendimento global, mas de acordo com uma regra de equivalência, que dita a tributação apenas dos rendimentos do trabalho.

Quando esteja em causa o pagamento de seguros sociais, sustenta a Comissão no Livro Branco, o pagamento da contribuição não se deve encarar como o pagamento de um qualquer imposto, unilateral e sem benefícios identificáveis como contrapartida, mas antes como a “compra” pelo trabalhador de pensões de velhice e de seguros contra a doença, a invalidez ou a morte prematura. As contribui-

14. Comissão do Livro Branco da Segurança Social (Lisboa, 1998) *Livro Branco da Segurança Social*.

ções, afinal, devem encarar-se como o adiantamento de salários diferidos<sup>15</sup>.

E é no estreitar desta relação entre a contribuição e os correspondentes benefícios que se vê a via de evolução da Segurança Social – pela sua justiça intrínseca e por outras razões ainda que se salientam no Livro Branco, seja ao nível do combate à evasão e elisão de salários, seja ao nível do estímulo à oferta e procura de trabalho.

Neste mesmo sentido propõe-se que a Taxa Social Única seja calculada segundo princípios actuariais, isto é, que seja fixada em função do cômputo de custo das eventualidades cobertas; tal como se propõe a desagregação das taxas contributivas por cada uma eventualidades. Por razões várias: para que o cálculo dos custos se possa fazer com rigor, para que não se imponham aos beneficiários dos regimes contributivos “excessos inoportáveis de solidariedade”, para que os contribuintes possam conhecer a relação que há entre o que pagam e o que podem vir a receber verificada cada eventualidade.

Concretização exemplar do princípio da equivalência, sugere a Comissão a criação de contas-correntes para os beneficiários da Segurança Social, isto é, contas individuais, com extractos periódicos e rigorosos, que permitam aos beneficiários acompanhar a evolução das suas contribuições e confrontá-las com os benefícios que, em função, delas, podem esperar.

A proposta de lei de bases da segurança social apresentada mais recentemente pelo Governo, em Dezembro de 1999, acolhe em larga

15. Quanto à aplicação da ideia da equivalência ao domínio da segurança social, veja-se Friedrich Breyer (1990) “Das Äquivalenzprinzip in der Rentenversicherung aus wohlfahrtsökonomischer Sicht”, *FinanzArchiv*, 1990, nº 1, 127-142; e Jose Maria Moreno Seijas (Madrid, 1995) *El Principio del Beneficio de la Imposición: Teoría y Aplicación Actual*. Entre nós, veja-se Ilídio das Neves (Coimbra) *Direito da Segurança Social*, 337-351.

medida as recomendações da Comissão. O regime de solidariedade, dirigido a socorrer a pobreza, a invalidez, a velhice ou a morte, será financiado exclusivamente por transferências do Orçamento de Estado. As prestações familiares e outras com forte componente redistributiva sê-lo-ão por transferências orçamentais também ou pela combinação de receitas fiscais e contribuições sociais<sup>16</sup>.

E, ponto que mais nos importa, o subsistema previdencial – aquele que tem por objectivo compensar a perda ou redução dos rendimentos profissionais – será financiado por contribuições dos trabalhadores e entidades patronais. As taxas contributivas serão fixadas, actuarialmente, em função do custo da protecção das eventualidades previstas; podendo a lei prever a aplicação de limites aos valores tomados como base de incidência contributiva<sup>17</sup>.

É ainda incerto o resultado da discussão agora em curso, mas o sentido das reformas aponta sem dúvida no sentido de uma delimitação mais clara e rigorosa das funções de solidariedade, por um lado, e seguro social, por outro – com o acentuar de uma lógica de troca neste último campo a reconhecer-se como o único de meio de garantir a sustentação e legitimidade do sistema.

Problema semelhante joga-se no financiamento dos cuidados públicos de saúde. Com os contornos que tem hoje, o Serviço Nacional de Saúde é, no essencial, financiado pelo comum dos impostos, por impostos como o IVA, o IRS ou o IRC. Significa isto que é na medida do rendimento auferido ou do consumo realizado que os cidadãos contribuem para os serviços públicos de saúde; não na medida da utilização que deles fazem.

16. Trata-se da Proposta de Lei nº 2/VIII, que aprova as bases gerais do sistema de solidariedade e segurança social, publicada em Diário da Assembleia da República, II série-A, de 3.12.99.

17. Vejam-se os arts.58º e 79º da proposta.

Os encargos públicos com a saúde não são, pois, repartidos de acordo com uma regra de equivalência, mas grosseiramente de acordo com uma regra de capacidade contributiva<sup>18</sup>. E são-no também com o propósito assumido da redistribuição de riqueza – ao absorver centenas de milhões de contos todos os anos, o Serviço Nacional de Saúde constitui um dos maiores mecanismos redistributivos das nossas finanças públicas, transferindo recursos do todo dos cidadãos para a parte deles que recorre aos cuidados públicos de saúde.

Sente-se, no entanto, que a solidariedade atinge os seus limites. Porque o Serviço Nacional de Saúde é financiado pelo comum dos impostos, não havendo desembolso significativo no momento da utilização, os utentes não são nunca confrontados com o custo dos cuidados que lhe são prestados. Ficam antes na convicção de que a saúde é gratuita, produzindo-se assim o consumo desregrado dos serviços hospitalares; a quebra de exigência em relação aos cuidados prestados; a degradação progressiva da sua qualidade. Constata-se, portanto, que a qualidade da saúde pública depende do modo como se lhe angariam os recursos tanto quanto do próprio volume dos recursos angariados.

O Conselho de Reflexão sobre a Saúde, formado em 1996, apresentou, ao cessar as suas funções em 1998, propostas que mostram que também aqui se impõem agora novas ideias. De entre elas sobressai uma, a de alterar o esquema de financiamento do SNS, substituindo os impostos do Orçamento de Estado por um “Seguro Público Obrigatório”<sup>19</sup>.

18. Dizemos *grosseiramente* porque a parcela desses recursos que provém do IVA ou do IRC só de modo rudimentar se pode dizer ser angariada de acordo com a capacidade contributiva. O peso crescente do IVA nas contas públicas vai, aliás, corroendo “por dentro” o espírito solidarista destes e outros mecanismos redistributivos.

19. Conselho de Reflexão sobre a Saúde (Porto, 1998) *Recomendações para uma Reforma Estrutural*.

Com efeito, no seu relatório final propõe o Conselho a substituição dos impostos por um “seguro” de inscrição obrigatória para todos os cidadãos, um seguro com “prémios” calculados sobre os rendimentos do agregado familiar, mas formalmente distinto do IRS. A receita assim angariada seria gerida com autonomia por um Fundo Nacional de Saúde, que contrataria depois com entidades, públicas e privadas, os serviços a prestar aos “segurados”. Por este modo concretizar-se-ia um duplo objectivo, o de agilizar a gestão financeira do Serviço Nacional de Saúde, e tornar ao mesmo tempo visível para o contribuinte o custo que a saúde pública lhe traz.

## ii. Os impostos especiais de consumo

Os impostos especiais de consumo são impostos que se mostram particularmente aptos a uma lógica de troca. Consumos como os do tabaco, das bebidas alcoólicas, dos produtos petrolíferos ou da energia eléctrica trazem consigo custos sociais elevados, sejam cuidados médicos, poluição atmosférica, desgaste de estruturas várias. O imposto pode servir então para, juntamente com o preço destes produtos, debitar ao contribuinte o respectivo custo social.

Trata-se dos chamados impostos correctivos ou pigouvianos (*corrective taxes, pigouvian taxes*) que, prosseguindo uma lógica de equivalência, se propõem interiorizar junto do consumidor as exterioridades negativas resultantes das suas preferências<sup>20</sup>.

20. Veja-se o nosso trabalho *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco* (Coimbra, 1999), 193ss. Quanto à aplicação das teses de Pigou no domínio da tributação ambiental, consulte-se Carlos Lobo, “Impostos Ambientais”, *Fisco*, 1995, nº 70/71, 73-97; e José Manuel Castillo Lopez (Granada, 1999) *La Reforma Fiscal Ecológica*, sobretudo as págs.68-81. E ainda o documento do Ministério das Finanças (Coimbra, 1998) *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, 327-334.

A teoria e a prática da tributação correctiva têm conhecido um desenvolvimento marcante nos últimos anos, estando o seu campo de aplicação privilegiado precisamente nos impostos especiais de consumo. O princípio da equivalência e a compensação de custos sociais são argumentos hoje incontornáveis na legitimação das *accises* tradicionais e de novas *accises* que se têm vindo a propor e a criar<sup>21</sup>.

Quanto às *accises* tradicionais, o legislador português admite expressamente que é por estas figuras estarem “assentes num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício” que se justifica a respectiva codificação, levada a cabo pelo Decreto-Lei nº 566/99, de 22 de Dezembro.

E porque é essa a linha de argumentação empregue nos textos e directrizes políticas comunitários, ela encontra-se reflectida na legislação de outros países europeus que nos são próximos. Assim, no preâmbulo da lei espanhola sobre impostos especiais de consumo, justifica-se o duplo gravame trazido por estes impostos – duplo, porque acresce ao do IVA – pelo facto de o consumo dos bens tributados gerar custos sociais que não são tidos em conta no momento da fixação dos seus preços privados, havendo por isso que fazer suportar esse preço pelo consumidor através de uma tributação selectiva<sup>22</sup>.

O argumento da equivalência não tem servido apenas à fundamentação das *accises* tradicionais, dele tem-se feito uso para justificar a criação de novas figuras tributárias, sobretudo daquelas ligadas à compensação de custos ambientais. Os impostos especiais sobre o consumo da energia eléctrica são uma ilustração do poder de convicção que esta ideia pode ter hoje – vemo-los já adoptados na Alema-

21. Pode dizer-se que, até se ter produzido este avanço recente da tributação correctiva sobre os impostos especiais de consumo, era no domínio da tributação local do património e no das prestações para a segurança social que se entendia estar o principal campo de aplicação do princípio da equivalência.

22. Preâmbulo da Lei nº 38/1992, de 28 de Dezembro.

nha, na Itália, na Espanha ou na Finlândia, uma experiência mais em vias de globalização<sup>23</sup>. Façamos, então, um ponto de situação.

Agora que estamos à entrada do século vinte e um não custa ver que o essencial do debate fiscal será, nos próximos vinte ou trinta anos, um debate *parafiscal*. É, de facto, no campo das prestações sociais que se decide hoje, ao menos na Europa, o modelo de civilização em que a próxima geração há-de viver; é aqui que encontramos ainda o confronto ideológico que falta já noutras latitudes do sistema tributário.

Ao abrir mercados e mentalidades, a globalização veio acrescentar pressão aos sistemas de segurança social, à medida que as economias desenvolvidas se expõem à concorrência de nações menos exigentes nos seus padrões de conforto; à medida que os contribuintes se tornam mais críticos em relação aos excessos do Estado-Providência. Quer a viabilidade financeira destes sistemas, quer a sua legitimação, parecem depender cada vez mais do reforço da ligação entre contribuições e benefícios.

Ao lado das prestações sociais, os impostos especiais de consumo ocupam um lugar menor, ao menos do ponto de vista financeiro. E, no entanto, o apelo político das *accises* mostra-se hoje imenso, desproporcionado certamente face ao respectivo encaixe tributário. Porque desempenham a um tempo funções fiscais e extrafiscais, a igualdade que há nelas nem sempre se reflecte na angariação

23. No tocante ao imposto alemão, veja-se a *Stromsteuergesetz*, aprovada em 24 de Março de 1999 (BGBl.I S 378), e o comentário de Klaus Friedrich/Cornelius Meissner (Frankfurt, 1999) *Kommentar zur Ökologischen Steuerreform: Stromsteuergesetz, Mineralölsteuergesetz*. Quanto ao imposto italiano, a *imposta sull'energia elettrica*, veja-se o *Testo Unico sulle Accise*, o Decreto Legislativo nº 502, de 26 de Outubro de 1995. O imposto espanhol é disciplinado pela Lei dos Impostos Especiais, Lei nº 39/1992, de 28 de Dezembro.

da receita. Constituem, em qualquer caso, uma das áreas mais dinâmicas da fiscalidade contemporânea, e constituem-na largamente pela pressão da globalização, porque é na tributação selectiva dos consumos que se procura a alternativa à oneração fiscal do trabalho e do investimento.

Ao mesmo tempo que corrompe os impostos sobre o rendimento, a globalização alimenta assim uma fiscalidade contratual, acentuando a componente comutativa da Segurança Social, reforçando o número e peso dos impostos especiais de consumo. O que se subtrai à capacidade contributiva, parece entregar-se à equivalência. E vemo-nos hoje confrontados com o avanço deste princípio sobre o que são 30 ou 40% das receitas tributárias dos Estados modernos.

Há em tudo isto muito de salutar e no entanto impõe-se cautela. No campo científico importa trazer para a ciência jurídico-fiscal o estudo destas figuras, sempre algo descurado; proceder à densificação dogmática do princípio da equivalência, tal como se veio a densificar o da capacidade contributiva. No campo político, ter sempre presente que a globalização não é um fenómeno irreversível – outros movimentos de liberalização houve que foram frustrados pelas piores razões.