CENTRO INTERNACIONAL DE ESTUDOS
DE DOUTORAMENTO E AVANZADOS
DA USC (CIEDUS)

TESE DE DOUTORAMENTO

A ADMISSIBILIDADE DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO DE TAXA PLANA (*FLAT TAX*)

Rui Miguel Zeferino Ferreira

ESCOLA DE DOUTORAMENTO INTERNACIONAL

PROGRAMA DE DOUTORAMENTO EM DIREITO

SANTIAGO DE COMPOSTELA

2020

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

DECLARACIÓN DEL AUTOR DE LA TESIS

A admissibilidade dos impostos sobre o rendimento de taxa plano (flat tax)

D. Rui Miguel Zeferino Ferreira

Presento mi tesis, siguiendo el procedimiento adecuado al Reglamento, y declaro que:

1) *La tesis abarca los resultados de la elaboración de mi trabajo.*
2) *En su caso, en la tesis se hace referencia a las colaboraciones que tuvo este trabajo.*
3) *La tesis es la versión definitiva presentada para su defensa y coincide con la versión enviada en formato electrónico.*
4) *Confirmo que la tesis no incurre en ningún tipo de plagio de otros autores ni de trabajos presentados por mí para la obtención de otros títulos.*

En Santiago de Compostela, 30 de octubre de 2020

Fdo. Rui Miguel Zeferino Ferreira

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

AUTORIZACIÓN DEL DIRECTOR /
TUTOR DE LA TESIS

A admissibilidade dos impostos sobre o rendimento de taxa plano (flat tax)

D. Cesar García Novoa

INFORMA:

Que la presente tesis, corresponde con el trabajo realizado por D/Dña. ***Rui Miguel Zeferino Ferreira****, bajo mi dirección, y autorizo su presentación, considerando que reúne los requisitos exigidos en el Reglamento de Estudios de Doctorado de la USC, y que como director de ésta no incurre en las causas de abstención establecidas en Ley 40/2015.*

En Santiago de Compostela, 30 de octubre de 2020

Fdo. Cesar García Novoa

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

Aos meus pais, Berta e Manuel (ele já falecido),

à minha esposa Ana e aos meus filhos José João e Constança

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

«[…] *não pretendemos impor as nossas opiniões, mas simplesmente expô-las: não pedimos a adesão das pessoas que nos escutam; pedimos só a discussão: essa discussão longe de nos assustar, é o que mais desejamos; porque, ainda que dela resultasse a condenação das nossas ideias, contanto que essa condenação fosse justa e inteligente, ficaríamos contentes, tendo contribuído, posto que indirectamente, para a publicação de algumas verdades.*»

ANTERO DE QUENTAL

(*in* "Causas da decadência dos Povos Peninsulares nos últimos Três Séculos", discurso de 27 de maio de 1871, na Sala do Casino Lisbonense)[1]

[1] QUENTAL, Antero, Lourenço, Eduardo [prefácio]. *Causas da Decadência dos Povos Penínsulares Três Últimos Três Séculos: Discurso pronunciado na noite de 27 de maio na sala do casino lisbonense,* 1ª ed. Lisboa: Edições Tinta da China, 2008, pp. 37–38.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ÍNDICE

ABREVIATURAS 19
RESUMEN 21
AGRADECIMENTOS 43
INTRODUÇÃO 47
PARTE I 59
A METODOLOGIA CIENTÍFICA 59
CAPÍTULO I 59
APROXIMAÇÕES METODOLÓGIAS: A METODOLOGIA JURÍDICA E A METODOLOGIA ECONÓMICA. 59
1. Considerações iniciais 59
2. A conceção metodológica clássica 59
3. As conceções metodológicas modernas 62
4. Escola Marxista 66
5. Escola Austríaca: a conceção metodológica axiomático-dedutiva 67
6. A Escola de Chicago: a metodologia económica positiva 77
7. Posição adotada 78
CAPÍTULO II 83
A SITUAÇÃO EM PORTUGAL E ESPANHA 83
1. Considerações iniciais 83
2. Enquadramento histórico de Portugal e Espanha 86
3. A reforma dos sistemas constitucionais ibéricos 89
4. Síntese do estudo integrado de Portugal e Espanha 91
PARTE II 93

CONCEÇÕES METODOLÓGICAS BASEADAS NA ÓTICA DA LIBERDADE, DO INDIVIDUALISMO E DA JUSTIÇA 93
CAPÍTULO III 93
A NATUREZA HUMANA 93
PARTE III 107
OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS E OS IMPOSTOS 107
CAPÍTULO IV 107
A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS IMPOSTOS E DO SISTEMA TRIBUTÁRIO 107
1. A evolução histórica do sistema tributário e dos impostos portugueses 107
1.1. No Ancien Régime 107
1.2. Na época liberal 109
1.3. No século XX 110
1.3.1. A reforma de 1922 111
1.3.2. A reforma de 1929 112
1.3.3. A reforma de 1958-66 113
1.3.4. A reforma de 1989 114
1.4. No século XXI 115
CAPÍTULO V 119
OS CONCEITOS DE SISTEMA TRIBUTÁRIO E DE ESTADO 119
1. O sistema tributário e o imposto 119
1.1. O sistema tributário 119
1.2. O imposto 125
1.3. O princípio da capacidade contributiva 130
1.4. O sistema político tributário 152
1.4.1. A situação nos EUA 157
1.4.2. A situação na Europa 161

2. O conceito de Estado e a natureza da sua intervenção na sociedade 164
2.1. Considerações iniciais 164
2.2. O Estado e a conceção de nação ao longo da história .. 165
2.3. O Estado federalista 168
2.4. A dimensão do Estado no mercado e na governação ... 170
2.4.1. A dimensão dos Estados e o federalismo 174
2.4.2. As desigualdades e o federalismo 178
3. Os fins do Estado 184
3.1. Delimitação e problemas conceptuais 186
3.2. Teorias dos fins do Estado 188
3.3. Os fins do Estado 189
3.4. Evolução histórica dos fins do Estado 192
4. Reinvenção do Estado 200
4.1. O Estado centralizador 204
4.2. O Estado «guarda-noturno» 205
4.3. O Estado social 206
4.4. A contrarreação liberal dos anos oitenta ao Estado social ……...207
4.5. A crise do Estado no final do século XX e início do século XXI 209
4.5.1. A solução asiática 215
4.5.2. A solução nórdica 217
4.5.3. Reinvenção do Estado: posição assumida 219
PARTE IV 235
O PILAR DA LIBERDADE INDIVIDUAL 235
CAPÍTULO VI 235

O PILAR DA LIBERDADE INDIVIDUAL: DAS TEORIAS DA DESIGUALDADE E DA JUSTIÇA À LIBERDADE INDIVIDUAL 235
1. Teorias da desigualdade e da justiça 235
2. A liberdade individual 287
3. O pilar da liberdade 295
4. O pilar da justiça tributária 317
5. O pilar do individualismo 336
PARTE V 377
O TRIBUTO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E ESPANHA 377
CAPÍTULO VII 377
O TRIBUTO E A TRIBUTAÇÃO 377
1. Introdução: tributos e tributação 377
2. A ideologia do tributo moderno 382
CAPÍTULO VIII 387
O SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL 387
1. Considerações iniciais 387
2. A responsabilidade pela atual situação 390
3. O setor tributário 393
3.1. A economia paralela 396
3.2. As anomalias da administração tributária 408
4. A equidade tributária 410
5. A evasão e a elisão tributária 412
6. Funcionamento do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares 419
CAPÍTULO IX 427

AS TEORIAS SOBRE OS MODELOS DE SISTEMAS TRIBUTÁRIOS 427
CAPÍTULO X 455
A SIMPLIFICAÇÃO DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS 455
1. Considerações iniciais 455
2. A complexidade do sistema tributário nos EUA e na europa 459
2.1. A complexidade do sistema tributário dos EUA 459
2.2. A complexidade dos sistemas tributários europeus 463
3. O sistema tributário no liberalismo 468
4. O sistema tributário no Estado social 469
5. O sistema tributário do século XXI 471
6. A eficiência e a equidade do sistema tributário 474
7. O custo do imposto nos sistemas fiscais complexos 476
8. A simplicidade nos sistemas tributários 480
9. Síntese da simplificação dos sistemas tributários 486
PARTE VI 489
A TAXA PLANA E A SUA INTRODUÇÃO NOS PAÍSES OCIDENTAIS 489
CAPÍTULO XI 489
OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DE FLAT TAX OU TAXA PLANA 489
1. Considerações iniciais: contexto atual 489
2. A *flat tax* no mundo 499
3. Critérios de avaliação dos sistemas tributários e das taxas sobre o rendimento das pessoas físicas 504
3.1. Características gerais da *flat tax* 506
3.2. Os fundamentos teóricos da *flat tax* 506

CAPÍTULO XII 511
A INTRODUÇÃO DA TAXA PLANA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO DE ITÁLIA 511
1. O sistema tributário italiano 511
1.1. Contexto atual 511
1.2. Situação económica italiana 514
2. O sistema tributário atual: a progressividade 517
2.1. Taxas de impostos sobre o rendimento de pessoas físicas ……...521
2.2. O sentido da manutenção do sistema tributário progressivo 521
3. O entendimento italiano sobre a *flat tax* – "*la tassa piatta"* 522
3.1. A proposta de dedução italiana 523
3.2. As vantagens da *tassa piatta* 523
3.2.1. Simplicidade 524
3.2.2. Eficiência 524
3.2.3. Eliminação ou redução da fraude e da evasão tributária 525
3.2.4. Economia 525
3.2.5. Neutralidade tributária 526
3.2.6. Benefícios para as finanças públicas do Estado.... 526
4. A posição na doutrina italiana 528
5. Da constitucionalidade do sistema tributário..... 530
CAPÍTULO XIII 543
OS SISTEMAS QUE INTRODUZIRAM A FLAT TAX 543
1. Estónia 543
1.1. Considerações iniciais 543
1.2. O modelo alternativo da Estónia 543

1.3. A *flat tax* nos "tigres" do báltico 544
2. Case study: Estónia 547
2.1. As reformas económicas dos anos noventa 548
2.2. A introdução da *Flat Tax* 551
3. Sistema tributário atual 554
3.1. Influência externa sobre o sistema tributário atual 555
3.2. Os resultados do sistema de *Flat Tax* 557
4. Conclusões 559
CAPÍTULO XIV 565
A POSSÍVEL IMPLEMENTAÇÃO DA *FLAT TAX* NO SISTEMA TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS. CONSIDERAÇÕES COMPLEMENTARES SOBRE O CASO ESPANHOL 565
1. Considerações iniciais 565
2. O princípio constitucional da progressividade 575
3. A *supply – side economics* e a flat tax 585
3.1. A supply-side economics 601
3.2. A flat tax: um novo contrato tributário 605
CONCLUSÃO 617
BIBLIOGRAFIA 643

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ABREVIATURAS

art.º – artigo
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
BM – Banco Mundial
CEE – Comunidade Económica Europeia
Cf. – Confrontar
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CRP – Constituição da República Portuguesa
Ed. – Editora
EM – Estado Membro
EUA – Estados Unidos da América
Ex. – exemplo
FMI – Fundo Monetário Internacional
IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
IRC – Imposto sobre o rendimento de Pessoas Coletivas
LGT – Lei Geral Tributária
Pág. – página
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
vol. – volume
WP – Working Paper
UE – União Europeia

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

RESUMEN

Esta tesis doctoral es un estudio articulado de los sistemas fiscales actuales y de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, en particular los que existen en Portugal y España, donde podemos entender que el sistema fiscal que era ideal en el siglo XX ya no representa un modelo ideal para el siglo XXI. De hecho, desde principios de los años noventa del siglo XX, el fenómeno de la globalización ha surgido con mayor intensidad, lo que ha generado nuevos retos y debería haber provocado cambios en los sistemas fiscales.

Ante estos desafíos, el camino seguido se basó en un sistema de aumento de los tipos impositivos marginales o, en el concepto constitucional, en impuestos progresivos, basados en una idea de igualdad fiscal y redistribución equitativa de las cargas, que resultó no haber logrado los objetivos alcanzados, allanando el camino para el diseño de nuevas soluciones.

Por otra parte, era fundamental ver el sistema tributario exclusivamente como un sistema. En este sentido, se propone una modificación de las finalidades del Estado, así como el paradigma vigente en los actuales sistemas tributarios de impuestos progresivos para otros basados en el principio de simplicidad, y sustentados en los pilares de la libertad individual, la justicia tributaria y el individualismo. En este sentido, por un lado, se definió el sector público y privado y, posteriormente, las funciones que debe asumir el Estado, ya que su tamaño condicionará la construcción del sistema

tributario y el peso efectivo de la tributación necesaria para asegurar el financiamiento de estas actividades. Esto también ha llevado a la necesidad de delimitar el tipo de justicia que debe consagrar el sistema fiscal, en el que consideramos si debe promover la redistribución de la riqueza, y si los sistemas fiscales ibéricos están abiertos a la armonización como preámbulo de la armonización fiscal dentro de la UE, dadas las dificultades reconocidas a las que se ha enfrentado este proceso.

Esto resultó crucial para superar algunas de las principales críticas al modelo de sistema fiscal propuesto, especialmente cuando se señala que es injusto e injusto en términos de redistribución. Por lo tanto, era necesario concebir un cambio en la concepción y las finalidades del Estado, ya que el creciente desarrollo del Estado del bienestar ha promovido y aumentado la presión fiscal sobre los contribuyentes, poniendo en tela de juicio el individualismo económico, pero también la idea misma de la solidaridad social, que es la génesis de su propia existencia.

Posteriormente, a partir de las experiencias comparativas, se estudió la aplicación de una tasa plana (o *flat tax*) en los países de la Península Ibérica, a través de un estudio integrado de varios aspectos. Es decir, desde el punto de vista fiscal, pero también desde el punto de vista de las finanzas públicas. En este sentido, siguiendo una visión utilitarista, era posible entender que la redistribución igualitaria tendría que ser moderada para evitar desincentivos a la actividad económica. La idea aquí presentada era verificar la necesidad de que

la tributación y redistribución de la renta se realice al menor costo posible, en la que cada elemento del sistema no esté destinado a alcanzar todos los objetivos del sistema tributario en su conjunto, y en la que cada uno de los diferentes elementos tenga su función.

Asimismo, dada la situación socioeconómica actual, se nos ha llevado al desarrollo de un sistema tributario que cumple con el principio de simplicidad y racionalidad económica, además de ser más accesible, menos costoso, comprensible y que estimula la actividad económica del sector privado. De hecho, se ha comprobado que los actuales sistemas fiscales son bastante ilusorios porque, aunque las constituciones democráticas siguen afirmando el principio de progresividad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, lo cierto es que cada vez más tipos de renta están sujetos a un tipo impositivo a un tipo marginal constante, aunque en muchos casos como una opción. Esto implica que la tributación de la renta de las personas sólo es formalmente progresiva, ya que los tipos marginales crecientes se dejan casi exclusivamente para la renta del trabajo. Por esta razón, se avanzó en la construcción de un sistema tributario basado en la simplificación, a pesar de la tensión generada entre progresividad y simplificación, pero que no se correspondía con dos ideas imposibles de conciliar. En efecto, mientras que la fiscalidad progresiva tiene por objeto lograr el principio de justicia, el principio de simplicidad también tiene por objeto lograr un nivel de justicia que, al observar el sistema fiscal general, podría lograrse mejor a través de sistemas fiscales sencillos que garanticen que la economía sumergida o los sistemas de fraude y evasión fiscal se lleven a cabo, ya que la

simplicidad reducirá los incentivos económicos y financieros que existen actualmente para el uso de la economía sumergida.

En consecuencia, en la tesis, el principio de simplicidad representa un nuevo paradigma, que se ha convertido en el pilar fundamental de las reformas de los sistemas tributarios de Europa Central y Oriental, ya que se ha percibido que la complejidad del sistema tributario no ha promovido la transparencia necesaria, y ha hecho que los costes de cumplimiento sean demasiado elevados. La discusión emprendida no es reciente, ya que en el siglo pasado se habló de la necesidad de una reforma que implicara el abandono de la progresividad fiscal y el sacrificio del objetivo de personalizar el impuesto a la simplificación, que ha sido retomado en el actual siglo XXI con nombres como Paul Kirchhof.

Habida cuenta de los sistemas fiscales de la Península Ibérica y, más en general, de los países occidentales, se ha comprobado que son injustos y que adolecen de una serie de problemas y deficiencias que justifican la introducción de un modelo fiscal basado en un tipo único de imposición de la renta de las personas físicas. Así, se identificaron estos problemas y deficiencias, que se centraron en los altos costos administrativos del cumplimiento de las obligaciones principales y accesorias de los sistemas tributarios; la discriminación a favor de los contribuyentes con mayores ingresos, dado el efecto perverso causado por la complejidad regulatoria; la corrupción que se esconde detrás de la ilusión de la tributación de la renta real; y el surgimiento de grupos de interés y de presión. Esto ha llevado a la

conclusión de que la fiscalidad basada en el aumento de los tipos marginales se ha visto seriamente pervertida por la creación de sistemas fiscales extraordinariamente complejos basados en la injusticia y en el "mercado" político.

En estos supuestos, se estudió la introducción de un sistema de tasa plana (*flat tax)*, como modelo para un nuevo paradigma de aproximación a un sistema fiscal ideal, con vistas a reconciliar las opciones entre eficiencia y equidad, a pesar de que ha sido criticado por instituciones como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial (BM), en particular con respecto a la supuesta injusticia e inequidad en la distribución. El modelo propuesto pretende evitar algunos de los errores que se han cometido, a través de elecciones influenciadas por factores ideológicos y políticos, que eliminan la objetividad de los estudios y hacen que los sistemas fiscales sean inestables y volátiles para el mercado político. En esta línea de razonamiento, se propuso que los sistemas de impuestos a tanto alzado se consideraran una hipótesis válida.

En consecuencia, los pilares fundamentales de la tesis se centran en la incorporación realista del principio de simplicidad en la construcción de los sistemas tributarios y en la construcción del concepto de justicia fiscal, teniendo en cuenta las limitaciones de las perspectivas sustanciales. El propósito era demostrar la falsedad de la

premisa de que es imposible conciliar simplicidad y justicia fiscal. En otras palabras, la existencia de impuestos progresivos no será sinónimo de la existencia de justicia fiscal y, a la inversa, la

existencia de una tarifa plana será compatible con la construcción de una idea de justicia. Por lo tanto, se pretendía avanzar en la construcción de un nuevo *contrato social*, en el que se pusiera de relieve el principio de simplificación del sistema tributario y de justicia fiscal, desprovisto de la obligación redistributiva y de la idea de equidad de los resultados. El objetivo era simplificar el sistema tributario, tanto en su gestión por parte del Estado como en su comprensión por parte de los contribuyentes, como una forma de incrementar el efecto de cumplimiento y cumplimiento por su parte, ya que en un entorno de simplicidad, la evasión y el fraude fiscal serán menos ventajosos, debido a la falta de una adecuada compensación por el riesgo de este tipo de conductas, y también hará más eficiente su gestión por parte del Estado.

En vista de lo anterior, el análisis que proponemos se divide en siete partes, correspondientes a diecisiete capítulos.

La primera parte, compuesta por los capítulos I y II, se evaluó la metodología científica adoptada, en la que se analizaron las diferentes metodologías económicas existentes en la doctrina en el capítulo I, mientras que en el capítulo II se presentaron los fundamentos que justifican el estudio integrado de la situación portuguesa y española. En este contexto, primero nos preocupamos por la mejor metodología a utilizar para explorar el diseño de un sistema tributario más apropiado para el actual siglo XXI, por lo que fue necesario superar las verdades incuestionables de las concepciones *keynesianas*, entendiendo que los recursos son limitados y agotables, y que esto impide la aplicación de soluciones de riqueza global. Así,

adoptamos una metodología centrada en un trabajo metódico de intercambio de conocimientos, basado en la verificación y refutación de hipótesis, desde la perspectiva de nuevos retos y estímulos intelectuales, que contempla la crítica más radical de los sistemas fiscales clásicos occidentales. Esta posición implica observar con el máximo realismo y pluralismo los sistemas fiscales y las nuevas realidades económicas que los condicionan. Esto implicaba, por un lado, la adopción de una posición pragmática en la observación de la realidad, donde se eliminan los excesos del hermetismo, el formalismo teórico y el irrealismo y, por otro, una forma de simplificar la comprensión de los problemas reales, sin concepciones preconcebidas, para construir un modelo de sistema tributario y de Estado basado en la racionalidad humana, la libertad y la responsabilidad individual, así como, no imponiendo una cohesión social forzada, sino más bien espontánea.

La teoría del sistema tributario que se ha desarrollado siempre implica un margen de riesgo y oportunidad, y debe ser vista como una hipótesis que resulta del talento, la formación y las convicciones del individuo que la produce, vista dentro del ámbito de una ciencia abierta, que combina la observación, el análisis y la construcción de una hipótesis, sujeta a la verificación necesaria y a las limitaciones de su falibilidad. Por lo tanto, nos negamos a recurrir al aislamiento analítico del formalismo y a la obsesión axiomática, alejándonos del pensamiento neoclásico cuando se subvierte y acercándonos al realismo de la economía política, debido a la necesidad de analizar de

manera integral los diferentes impactos estudiados por otras ciencias sociales.

En la segunda parte, que comprende lo capítulo III, se estudió los problemas de la naturaleza humana, la igualdad y la justicia, en la que se estudió la naturaleza humana.

La tercera parte está compuesta por los capítulos IV y V, el primer acercamiento se hizo a los sistemas tributarios y a los impuestos en general, en el que en la primera parte se presentó la evolución histórica de los impuestos y de los sistemas tributarios, en particular en Portugal, y en la siguiente parte se presentaron los conceptos de sistema tributario y de Estado. A partir de las concepciones clásicas del sistema tributario y del Estado, se desarrolló la lógica del sistema tributario presentado, que se basaba en los ideales de los modelos socioeconómicos del legado del liberalismo clásico, con el objetivo de reorientar la intervención del Estado hacia la economía y la sociedad, como elemento central para permitir el diseño de un sistema fiscal centrado en una tasa plana *(flat tax)*. Es decir, partiendo del modelo actual de estado paternalista y tutela de los intereses colectivos, basado en la teoría social, basado en los ideales de liberalismo, individualismo y responsabilidad individual, avanzamos hacia la defensa de un modelo de estado subsidiario, con el intervencionismo limitado a la defensa del núcleo esencial de los derechos individuales.

De ahí la referencia a una tercera concepción basada en el individuo, en la que la solidaridad colectiva se transfigura en un individuo, como contrapunto al estado social actualmente vigente

como modelo. Esta es una forma de superar la justicia fiscal redistributiva, basada en tasas progresivas.

En la cuarta parte, compuesta por lo capítulo VI, se presentó las teorías de la desigualdad y la justicia. A lo largo del estudio realizado fue necesario entender si los sistemas fiscales redistributivos, basados en tasas progresivas, con el objetivo de reducir las desigualdades e igualar la renta y la riqueza, respetarían o no un estándar de igualdad, pero también de justicia y eficiencia, que se enmarcaría en un concepto perceptible y sensible de justicia social y fiscal. Sobre la base de este problema, se cuestionó intrínsecamente el papel y el grado de intervención del Estado, en comparación con los beneficios derivados de la eficiencia del mercado a nivel de la redistribución de la riqueza, y frente a un sentimiento contradictorio de insatisfacción con los sistemas tributarios progresistas, que se presentan como promotores de la justicia social y redistributiva.

Además, si presentó el primer pilar propuesto para el sistema tributario del siglo XXI - la libertad individual -, donde se estudió el concepto de libertad y se avanzó en el concepto del pilar de libertad individual. Partiendo de los valores liberales que aún hoy forman parte de la estructuración de los modelos sociopolíticos, enfatizamos la necesidad primordial de favorecer la libertad, frente a la igualdad, así como la necesidad de estructurar un modelo basado en la responsabilidad individual y un modelo distinto de desarrollo social. En este sentido, se comprobó que la necesidad de criticar la libertad lograda principalmente a través del Estado, como causa de efectos nocivos sobre el crecimiento de las políticas económicas y sociales,

en sentido contrario a los ciclos económicos, perversamente influenciados por los ciclos político-electorales, que en un intento de promover el crecimiento y la redistribución de la riqueza promovieron la ampliación de la intervención del Estado y del Estado social, con el crecimiento inherente de la complejidad de los modelos sociales, económicos y fiscales.

Por otro lado, se estudió el segundo y tercer pilar - la justicia fiscal y el individualismo - donde se estudiaron las diferentes concepciones de justicia, y se presentó el pilar del individualismo económico. En este contexto, se observó que la teorización del concepto de justicia en la concepción político-liberal de John Rawls se basaba en condiciones que pueden resumirse en una especificación de ciertos derechos, libertades y oportunidades, con especial énfasis en las libertades que garantizan a las personas los medios necesarios para hacer uso de su libertad y oportunidades. Concluyó que el problema con su pensamiento es que aboga por una justicia estatal demasiado activa, con la tarea central de la igualdad de las personas en sus elementos básicos, basada en modelos de sistemas fiscales redistributivos y complejos. Por el contrario, observamos autores como Nozick, que recupera el liberalismo clásico, basado en la idea de limitar la acción del Estado a la protección de los derechos individuales absolutos y preexistentes, como una libre asociación de protección de los individuos, en la que su objetivo es defender los derechos de cada uno contra la injerencia de todos los demás. De su pensamiento surge la crítica a los modelos fiscales redistributivos, ya que estos modelos no tienen un valor indiscutible, que la generalidad

de la doctrina les atribuye, ni existe la unanimidad en torno a ellos que a menudo existe la tentación de transmitir.

Lo que se ha propuesto no es ir más allá del sistema liberal-demócrata, por el contrario, ni contradecir completamente al estado social, sino redimensionarlo y darle una nueva construcción que vaya más allá de su apoyo basado en la práctica de la redistribución y en la igualación de ingresos y bienestar. Por otro lado, la teoría de la elección pública nos permitió, como resultado de su metodología, entender la posibilidad de obtener diferentes soluciones para la estructuración de los fines del Estado, bajo la importante perspectiva de la eficiencia entre sus resultados y el gasto público, que, a través de este medio, influyen en la construcción de los sistemas tributarios.

El concepto de justicia, tanto política como social, fue abordado en un intento de entender y extrapolar el concepto que podría ser replicado en la construcción del modelo de sistema tributario propuesto. En particular, en cuanto a la justicia social, se verificó la dificultad de establecer un concepto inequívoco, como se percibió en particular al estudiar la visión de la doctrina social de la iglesia, que, aunque social no tiene el mismo significado de justicia social, así como el pensamiento de John Rawls, Friedrich Hayek, Amartya Sen y Robert Nozick. En la actualidad, es evidente que no existe un concepto comprensible de justicia social que pueda servir de base para la justificación de modelos de sistemas fiscales redistributivos.

En la quinta parte, compuesta por los capítulos VII, VIII, IX y X, se analizaron lo tributo y la tributación; los sistemas tributarios

atuales de Portugal e España, donde se estudiaron, respectivamente, el sistema tributario y la fiscalidad, el sistema tributario actual y la simplificación de los sistemas tributarios en general. El análisis de los sistemas tributarios de Portugal e España ha mostrado que estos sistemas tributarios prestan especial atención al bienestar, a través de mecanismos de distribución de la renta y la riqueza, que resultan de la adopción de modelos de sistemas tributarios basados en tipos progresivos. Sin embargo, se observó que no lograron el objetivo de lograr esta nivelación, ya que no pueden evitar las variaciones en la percepción interpersonal y subjetiva de lo que es.

Siguiendo el pensamiento de Robert Nozick, se entendió que no sólo los individuos son profundamente desiguales en sus capacidades innatas y en sus habilidades personales, sino que esto resulta en un grado diferenciado de logros, sin que ello resulte en una situación de justicia e injusticia. Por el contrario, se defendió la existencia de condiciones que admiten el derecho a la diferenciación personal y patrimonial, aunque dentro de la defensa de los derechos esenciales a la dignidad humana. En cuanto a la redistribución, se constató que tanto Friedrich Hayek como Milton Friedman aceptan la redistribución con el fin de apoyar a los trabajadores de menores ingresos, con la construcción de un modelo fiscal en el que el individuo no debe pagar impuestos por debajo de un determinado umbral, considerando justificada la existencia de un impuesto negativo para compensar a los contribuyentes de menores ingresos. Por lo tanto, en esta línea de pensamiento, creemos que todavía se puede justificar una cierta progresividad para compensar la fiscalidad

indirecta, siempre que no sea a través de tipos progresivos. Por esta razón, las amplias medidas para reasignar la riqueza se consideraron objetables, ya que la desigualdad de ingresos tiene una importante función social. De hecho, esta redistribución no se justifica por la imposibilidad de hacer comparaciones de utilidades entre diferentes individuos, porque la aplicación del concepto de utilidad marginal a los ingresos de una persona es dudosa y por la imposibilidad de presentar un criterio objetivo de progresividad. Por lo tanto, cualquier intento de nivelar los ingresos requiere la adopción de un sistema que trate a las personas de manera desigual. Por lo tanto, la utilización de tipos proporcionales, en contraposición a los tipos progresivos, en los que existe un criterio uniforme para todos los contribuyentes de cualquier nivel de renta, merecía ser considerada. El principio de la capacidad de pago no permite eliminar la base de una fiscalidad progresiva o de un sistema fiscal basado en impuestos progresivos.

En este sentido, la capacidad de pago no prohíbe la existencia de un sistema fiscal proporcional, sino que simplemente implica que, en el caso de una capacidad de pago diferente, debe existir una medida fiscal desigual y que ésta debe ser proporcional a dicha diferencia. Así pues, era evidente que la capacidad de pago impone la igualdad en el impuesto y no la igualdad social, que se produce por el impuesto o a través del mismo, lo que representa una expresión del estado de bienestar y de la fuerte intención redistributiva. Además, como ha demostrado el pensamiento académico, nunca ha conseguido una teoría definitiva sobre la progresividad tributaria, que se basaba en consideraciones teóricas que, desde el punto de vista científico,

justificaban la opción por los impuestos progresivos, y que ha estado muy lejos de los objetivos que se propone, es decir, sin haber introducido un cambio en el modelo de riqueza de las personas. Por el contrario, se comprobó que en los países desarrollados era posible percibir que las tasas impositivas más bajas aumentaban el crecimiento económico, mientras que las tasas impositivas elevadas limitaban la formación de capital y el crecimiento de la renta, frenaban el ahorro, afectaban a la creación de empleo y generaban precios más altos.

También se ha comprobado que los efectos redistributivos son insignificantes, cuando ni siquiera son nulos o contraproducentes. Y los que, sin embargo, se logran se ven anulados por la regresividad de los impuestos sobre el gasto. Como hemos visto, los sistemas fiscales sirven hoy en día a una amplia gama de propósitos, que los hacen demasiado complejos sin mejorar su rendimiento en modo alguno. Esta complejidad se construyó en torno a la idea de justicia social, cuando se requiere simplicidad y un sistema tributario simplificado. La complejidad actual genera dificultades de comprensión, costos de cumplimiento y promueve prácticas evasivas, que llevan a la administración pública a un alto gasto de recursos para controlarla.

Por otra parte, se observó que la actual modelización de los sistemas tributarios afecta a los resultados económicos y al crecimiento, y que las medidas insignificantes y dispersas para simplificar los sistemas tributarios no constituyen la reformulación que requieren, ya que siguen estando construidas en torno a las mismas ideas, en particular la solución de la progresividad. Los modelos de

tasa plana *(flat tax)* mostraron que existen soluciones alternativas y con resultados mucho más significativos y optimistas.

Además, se ha cometido el error de pensar que la prosperidad se conseguiría mediante políticas intervencionistas, cuya financiación se ha basado en impuestos, cada vez más escasos para cubrir todas las necesidades de financiación. Por lo tanto, el escenario de aumento de impuestos se ha asociado a la reducción de los incentivos al trabajo, la productividad, el ahorro y la inversión. Por lo tanto, se abogó por la aplicación de teorías *supply-side economics* para obtener un conjunto de efectos positivos sobre el crecimiento económico.

En cuanto a la igualdad fiscal, que es un elemento igualmente crucial para sustentar la construcción del modelo de sistema fiscal, era necesario entenderla junto con la capacidad de pago, la progresividad y la proporcionalidad de los tipos impositivos. En este contexto, también analizamos las cuestiones relacionadas con la utilidad marginal, lo que dio lugar a la aparición de claras perplejidades sobre la forma en que se construyen actualmente los sistemas tributarios. Las ineficiencias y la creciente insatisfacción de las personas con respecto al funcionamiento de los sistemas fiscales también se han hecho evidentes, en particular en lo que respecta a los efectos perjudiciales que tienen sobre sus elecciones, así como al condicionamiento que promueven en la propia acción pública.

Con esta evaluación crítica, se inició la reflexión sobre cómo construir un sistema fiscal de tasa plana (*flat tax*) que fuera más apropiado para asegurar los valores de justicia, equidad, simplicidad, eficiencia, flexibilidad, transparencia, menor costo y efectividad

financiera. De este modo, ha quedado claro que el principio de consentimiento debe volver a ponerse en práctica, y que necesariamente debe preceder a los demás principios estructuradores del sistema tributario. Por otra parte, se comprobó que la capacidad económica y la capacidad contributiva son conceptos distintos, en los que esta última funciona como un supuesto de tributación, basado en el principio de legalidad, y que requieren corolarios como la uniformidad y la generalidad de los impuestos. Este concepto funciona como un supuesto de tributación, un límite ético y una base material y jurídica para el impuesto, aunque sólo sea porque condiciona desde el principio los hechos que pueden encajar en el modelo de incidencia fiscal.

En este debate, aunque sin un alcance general, se constató que el principio de beneficio constituye en muchos sectores fiscales una base aceptable para la tributación. La dificultad radica en el carácter en gran medida invisible de determinados servicios públicos, lo que dificulta el conocimiento de las preferencias y las cantidades consumidas por los ciudadanos. No será posible utilizarlo en los sistemas de redistribución de la renta y del impuesto sobre el patrimonio, y existen dificultades para medir la igualdad de sacrificio. Sin embargo, este principio de beneficio ha permitido destacar el hecho de que los recursos públicos son escasos y finitos, y el hecho de que la acción pública se traduce en un coste. Por lo tanto, es particularmente importante en el contexto de la cobertura financiera, ya que exige eficiencia económica.

En la sexta parte, compuesta por los capítulos XII, XII, XIII y XIV, se estudia la tasa plana y su introducción en los países occidentales, donde en el capítulo XI se presentan los sistemas fiscales o *(flat tax)*; en el capítulo XII se analiza la propuesta de introducir la *flat tax* en el sistema tributario italiano; en el capítulo XIII se analizan más detalladamente los países que introdujeron la *flat tax* -Estonia y, finalmente, en el capítulo XIV se desarrolla la reflexión sobre la introducción del *flat tax* en los países de Portugal e España. Por ello, y habiendo observado la propuesta que representan los sistemas de *flat tax* o tasa plana, tanto Portugal como España deberían considerar la adopción de un modelo fiscal de este tipo, como una solución que permita resolver internamente las incoherencias de sus propios sistemas fiscales, en beneficio de todos y en todas sus perspectivas, siguiendo la tendencia de varios países desarrollados de Europa del Este o las propuestas que se han discutido y debatido en países como Alemania e Italia, con efectos positivos, hacia la simplificación. Aunque puede resultar difícil realizar plenamente todos los valores de justicia, equidad, simplicidad, eficiencia, flexibilidad, transparencia, bajo costo y efectividad financiera, se ha demostrado que es posible construir un modelo de sistema tributario que revele un mayor nivel de logro, lo que dará mejor expresión a valores como la simplicidad y la eficiencia.

Por otra parte, se concluyó que la necesidad de cambiar los paradigmas teóricos y fiscales en la Península Ibérica debería tener un *flat tax* subyacente que presente, entre otras, las características de un tipo impositivo *lineal* que preferiblemente no supere el 20%, aunque

se encontró que en países como Italia se está proponiendo un tipo del 15%, aplicable a todos los ingresos, Por encima de un determinado nivel de renta, así como la eliminación de deducciones, exenciones, bonificaciones, excepciones y regímenes especiales y la creación de una exención única aplicable al hogar, como medio para lograr una mayor eficiencia, equidad, equidad y simplicidad, con la reducción inherente de los costes administrativos de la gestión fiscal y el cumplimiento por parte del contribuyente.

La posición presentada es consecuencia de la insostenibilidad del actual sistema fiscal, y su cambio resultó ser inevitable. Un análisis de los resultados reales del actual sistema redistributivo mostró que no se había alcanzado el objetivo de reducir las desigualdades. Además, los costes económicos y financieros superan con creces los beneficios que podrían obtenerse. Sin embargo, estos costes son actualmente muy elevados para la sociedad y se derivan de la gran complejidad del sistema fiscal y del elevado nivel de carga fiscal, que se supone que es una auténtica confiscación.

Además, la equidad y la redistribución mediante el uso de tasas marginales crecientes, como se prevé constitucionalmente, se ha convertido en un dogma. Este dogma se basa en el objetivo de redistribución, en la obtención de recursos financieros para el Estado y en una política pública de reducción de la riqueza de algunos contribuyentes, pero como se ha demostrado, estos objetivos no se han alcanzado. Las pruebas demuestran que el aumento de la presión fiscal sobre las clases más ricas no ha tenido el efecto deseado de aumentar

los ingresos de otros contribuyentes. De hecho, los efectos han sido exactamente los opuestos de lo que se desea.

Por lo tanto, se argumenta que el objetivo de los sistemas tributarios debe ser el crecimiento económico, que permita incluso obtener mayores ganancias sociales que las que se obtienen actualmente, evitando los efectos negativos que se ha concluido que existen sobre el empleo, la riqueza, el ahorro, la productividad y la inversión. De hecho, los elevados y crecientes tipos marginales han obstaculizado el desarrollo económico, el ahorro y la inversión. Por consiguiente, se llegó a la conclusión de que este sistema fiscal debía considerarse injusto y desigual. Por el contrario, el *flat tax* se ha presentado como un sistema más justo y equitativo de impuestos sobre la redistribución, excluyendo la redistribución política, y además es más eficiente desde el punto de vista económico.

En resumen, la solución encontrada fue apoyar la drástica simplificación de las normas fiscales y de las obligaciones accesorias para reducir los costes administrativos y de cumplimiento, como una forma de facilitar la supervisión por parte de los propios contribuyentes de la aplicación efectiva de los criterios de justicia. De esta manera, el sistema tributario se vuelve más transparente, permitiendo a los contribuyentes comprender cómo se les grava y así verificar el cumplimiento del principio de igualdad. Esta medida adopta la forma de un único impuesto marginal (*lineal*), la denominada tasa plana *(flat tax)*, que se aplicaría al conjunto de las rentas que alcanzan determinados niveles, ya que estaría exento a continuación. De este modo, se llegó a la conclusión de que no se

desincentivaría el enriquecimiento, la inversión, el ahorro, la iniciativa económica, la productividad y el crecimiento económico.

Sin embargo, no se trata de un impuesto puramente proporcional (de tasa marginal constante), ya que prevé la progresividad en los tramos de renta más bajos. Además, esta solución presupone la eliminación de todos los gastos personales o familiares, excepto la exención (deducción) que se crearía para todos los hogares. Esta conclusión implica abandonar la idea de la igualdad horizontal, pero reduce los costes administrativos y de cumplimiento; ampliar la base imponible reduciendo o eliminando la incidencia de los impuestos; utilizar métodos más rápidos de recaudación de impuestos mediante la retención a cuenta, aliviando así el deber de cooperación del contribuyente. En efecto, la ampliación de la base imponible y la reducción de los costes administrativos permitirían mantener el nivel de ingresos fiscales, a pesar de la desgravación fiscal. Este pensamiento también pone en tela de juicio la igualdad vertical en sí misma, pero como es evidente hoy en día es cuestionable si el actual sistema tributario progresivo es capaz de hacerlo mejor. Además, la complejidad socava cualquier idea de justicia e igualdad, lo que suscita las más serias dudas sobre si la igualdad a través de los impuestos está plenamente fundada.

Lo que se propuso con la tasa plana *(flat tax)* respondió simultáneamente a la demanda de eficiencia y justicia, aun cuando se argumenta que la propuesta presentada no se haría sin costos, especialmente en el período de transición hasta la plena adopción de la *(flat tax)*, pero se cuestiona qué reforma se haría sin costos de

transición al cambiar el marco de las expectativas económicas. A falta de un sistema fiscal óptimo, la *(flat tax)* es una buena solución para la necesaria reforma fiscal, siendo una solución óptima en un mundo imperfecto.

Palavras-Chave: sistemas tributários; imposto; taxa plana; princípio da simplicidade; liberdade individual.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

AGRADECIMENTOS

O trabalho de investigação foi desenvolvido durante um período contínuo de quatro anos, o que implicou para a sua conclusão um enorme esforço, fruto de uma intensa atividade na docência e na advocacia tributária. Pelo que sendo o presente trabalho resultado de um grande esforço pessoal e familiar, o mesmo não teria sido possível sem o contributo de um conjunto de pessoas e instituições, que não posso deixar de enaltecer.

O primeiro conjunto de pessoas, e o mais importante, que tenho de agradecer é a minha família por todos os sacrifícios e por tudo que tiveram de abdicar para que eu pudesse concluir a tese neste período de tempo, pelo que fica o meu agradecimento à minha esposa Ana Cristina por tudo o referido e por me recordar até à exaustão que tinha de concluir a tese; aos meus filhos José João e Constança pelo período de menor atenção que lhes dediquei; aos meus sogros José e Olivia por todo o apoio de retaguarda que deram; e à minha mãe pelos princípios éticos e morais que me transmitiu. A todos eles o agradecimento pela força para que me deram para que pudesse levar a bom porto este trabalho de investigação.

Em segundo lugar, ao meu orientador e diretor de tese, o Professor Doutor Cesar García Novoa, pelo tempo despendido comigo, pelos conselhos e sugestões, bem como pela leitura cuidada das revisões efetuadas, sem esquecer a prontidão imediata a todas as minhas solicitações. Foi uma grande honra ser acompanhado por uma referência do Direito Tributário espanhol e da américa latina.

O terceiro agradecimento é institucional e direcionado a todas as instituições do ensino superior que durante este período colaborei e colaboro. Deste modo, agradeço a compreensão, o incentivo e a solidariedade do Instituto Politécnico de Leiria, do Instituto Politécnico de Bragança (ESACT) e do Instituto Superior de Entre Douro e Vouga (ISVOUGA). Em cada uma dessas instituições uma palavra especial para alguns colegas do departamento de ciências jurídicas, pelo incentivo que me deram ao longo deste período, nomeadamente, à Professora Doutora Ana Lambelho, do Instituto Politécnico de Leiria; à Professora Doutora Susana Ferreira dos Santos e à Professora Dr. Rute Couto, esta última também colega de doutoramento, do Instituto Politécnico de Bragança, e, por fim, à Professora Doutora Letícia Costa, do ISVOUGA.

Também, um agradecimento muito particular ao Dr. Luís Cameirão, diretor do gabinete de advogados Luís Cameirão & Associados, por me ter permitido e criado as condições necessárias para que ao longo destes anos me pudesse ausentar do escritório, e aos meus colegas pelo profissionalismo demonstrado, quando se virão obrigados a maior sobrecarga de trabalho pelas minhas ausências, o que se mostrou necessário para que a presente tese fosse concluída no prazo de quatro anos.

Depois, um agradecimento particular a alguns docentes que ao longo de um longo trajeto académico iniciado em 2003 se revelaram fundamentais na opção da área de doutoramento e inclusivamente no tema escolhido. Por isso, um particular agradecimento pelos ensinamentos ao Professor Doutor Fernando Araújo, em especial por

não me ter deixado desistir às primeiras contrariedades, e ao Professor Doutor Eduardo Paz Ferreira; Professor Doutor Gustavo Courinha; Professor Doutor Ricardo Palma Borges; e Professora Doutora Glória Teixeira por todos os conhecimentos de Direito Tributário que me transmitiram durante o meu percurso académico.

Aos amigos, por me terem incentivado a continuar nesta árdua tarefa que representa concluir uma tese de doutoramento, o qual representou um apoio indispensável, cuja lista seria extensa, mas que se devem considerar representados nos que agora elenco, o Professor Doutor Fábio Veiga; Professor Doutor Rubén Miranda Gonçalves; à Professora Doutora Patrícia Anjos Azevedo e à Professora Doutora Francielle Vieira de Oliveira.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

INTRODUÇÃO

"*Os impostos são aquilo que se paga*
para se ter uma sociedade civilizada"
HOLMES, Oliver Wendell

O início dos anos noventa trouxe o renascimento da ideia de sistemas tributários baseados na "*flat tax*", que a presente tese pretende debruçar-se, mas em que a sua compreensão passará por um estudo integrado, de várias vertentes. Isto é, sob o prisma tributário, mas igualmente segundo o prisma das finanças públicas e do direito constitucional. Na verdade, a maioria dos trabalhos sobre a temática têm, por um lado, adotado uma perspetiva de enaltecer as suas fragilidades e dificuldades de implementação, seguindo uma linha de crítica a esses sistemas com base em argumentos que serão contrários à ideia de Estado social e de justiça tributária. Por outro, têm procedido como se cada uma das referidas áreas de estudo fossem estanques, não abordando, por isso, a questão de forma a integrar todas as suas vertentes[2].

O Estado moderno apresenta-se, sob o ponto de vista do financiamento, como um verdadeiro *Estado fiscal*[3], mas igualmente

[2] Neste sentido António Sousa Franco refere que «*ao falar-se em estrutura fiscal, tem-se em vista, desde logo, o estudo relacionado e integrado do sistema fiscal com a estrutura económico-social*» - FRANCO, António Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 167.
[3] Sobre o *Estado fiscal* ver NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.* Coimbra: Almedina, 1998.

como um Estado social, no qual estas duas realidades se confundem e são inseparáveis, não existindo o segundo sem o primeiro. Aliás, a própria existência de Estado depende da existência de um *Estado fiscal*[4]. Assim, perante um Estado moldado desta forma, os impostos constituem um *preço* pela sociedade que temos, estando na confluência dos interesses do Estado (político) e dos cidadãos (contribuintes). Se fosse possível atingir um ponto ótimo estaríamos confrontados com um *sistema fiscal ideal*, no qual existiria um *bom imposto*[5]. Neste jogo de interesses, ambas as partes desejam dominar e controlar os impostos, sendo esta uma das justificações para o aparecimento dos grupos de interesse[6], mais institucionalizados nos países anglo-saxónicos e menos nos países europeus, que os veem como um mal da sociedade.

A consideração do que seja um *sistema tributário ideal* haverá que ter na linha de conta o pensamento de James Mirrlees, que

[4] Segundo João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães sem imposto não haverá Estado, que constitui o elemento essencial para o prosseguimento das suas políticas - CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade.* Coimbra: Almedina, 2012.

[5] A primeira teorização com rigor sobre este conceito foi elaborada por Adam Smith – veja-se FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito.* Coimbra: Almedina, 2005, p. 191 e FRANCO, A. S., *op. cit.*, p. 168.

[6] Veja-se com maior desenvolvimento sobre a temática dos grupos de interesse CRUZ, José Neves. *Análise Económica da Procura no Mercado Político.* Porto: Vida Económica, 1998. O autor refere que «*Recorrendo à teoria da "Public Choice" no estudo da ação dos grupos de interesse sabe-se que em democracia por detrás de decisões coletivas existem jogos de conflitos de interesse, que resultam em equilíbrios da escolha pública através do sistema político*» - CRUZ, José Neves. "Desafios Jurídicos, Económicos e Políticos às Crises Mundiais", in *Homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, ed. Rui Pinto DUARTE; Assunção CRISTAS; Marta Tavares de ALMEIDA; José Lebre FREITAS; Vítor Pereira das NEVES. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 695-708.

adotando uma visão fortemente utilitarista, percebeu que a redistribuição igualitária teria de ser moderada para evitar o desincentivo da atividade económica[7]. Ademais, por um lado, haverá que se perceber que o sistema tributário que foi o ideal no século XX[8], já não representa um modelo ideal para o século XXI[9]. E, por outro lado, é fundamental que o sistema tributário seja visto exclusivamente como um sistema. A ideia que passa a estar subjacente é a necessidade que a tributação dos rendimentos e a redistribuição se façam com o menor custo possível, em que cada elemento do sistema não tenha por

[7] Neste sentido, vejam-se os trabalhos dos economistas políticos utilitaristas do final do século XIX, como Edgeworth e Sidgwick - EDGEWORTH, F. "The Pure Theory of Taxation III", *Economic Journal* 7, 1897, pp. 550-71; SIDGWICK, H. *The Principles of Political Economy*. London: Macmillan, 1883. Nesta linha, James Mirrlees entenderia que a redistribuição do governo distorce a atividade económica devido à informação imperfeita que possui – MIRRLEES, James. "The Theory of Optimal Taxation", *in* K. Arrow; M. Intriligator (ed.), *Handbook of Mathematical Economics*, Vol III. Amsterdam: North-Holland, 1986.

[8] O sentido tradicional do século XX é encabeçado entre outros por Joseph E. Stiglitz, que anotava como desejáveis algumas características para os sistemas fiscais: «*a eficiência, envolvendo a necessidade de não introduzir distorções e, se possível, contribuir para a eficiência da economia, a simplicidade administrativa, a flexibilidade, permitindo a adequação a diferentes circunstâncias, a responsabilização política, envolvendo a transparência e a justiça com o tratamento igual daqueles que estão em situações iguais e exigindo mais aos que podem pagar mais*» - Veja-se: STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*, 3ª ed. EUA: Norton, 2000, p. 456, também citado por FERREIRA, Eduardo Paz., *op. cit.*, nota de rodapé 406, p. 192.

[9] Neste sentido, veja-se: MIRRLEES, James; ADAM, S.; BESLEY, T.; *et al.* "Tax by Design: the Mirrlees Review". Oxford University Press: September, 2011. Nesse âmbito, defendem que o imposto direto assume uma natureza demasiadamente complexa, porque o apuramento das taxas progressivas implicaria descobrir todos os níveis possíveis de ganhos, bem como capturar as respostas ótimas dos contribuintes. Pelo que se torna atraente a partir de James Mirrlees a ideia de simplificação radical da tributação, sem que tal implique o comprometimento absoluto dos objetivos redistributivos.

escopo alcançar todos os objetivos da globalidade do sistema tributário, e em que cada distinto elemento terá a sua função[10].

Os sistemas fiscais convivem sempre com o insanável e complexo problema da escolha, compatibilidade e preferência entre eficiência e equidade[11] ou, nas palavras de Richard A. Musgrave e Peggy B. Musgrave[12], entre a afetação, a estabilidade e a distribuição. Ora, nesta questão, parece evidente que os legisladores de Portugal e Espanha optaram pela equidade em detrimento da eficiência do sistema tributário. Para tal, optou por um sistema de taxas marginais de impostos crescentes ou, no conceito constitucional, por impostos progressivos, assente numa ideia de igualdade tributária e justa redistribuição dos encargos. Efetivamente, como referido algumas das principais críticas que são apontadas aos sistemas tributários baseados na *flat tax* são a injustiça e iniquidade na redistribuição, no entanto, como se verá adiante, tal afirmação não corresponde à verdade.

Desde o início da década de noventa do século XX surgiu com maior enfase o fenómeno da globalização, o que conduziu a novos desafios e que deveriam ter promovido a alterações dos sistemas tributários. Este fenómeno do ponto de vista tributário trouxe

[10] James Mirrlees sustenta que nem todos os impostos têm que ser redistributivos, pelo que apresentou na sua conceção de sistema ideal para o século XXI, onde apresenta a ideia de uma taxa única sobre os rendimentos de pessoas físicas e a exoneração de tributação dos rendimentos "normais" de poupança e de capitais - MIRRLEES, James; ADAM, S.; BESLEY, T.; *et al.*, *op. cit.*, 2011.

[11] Vejam-se autores como Richard A. Musgrave, Adam Smith, John Stuart Mill, David Hume e John Maynard Keynes sobre o debate da justificação e dimensão da intervenção do Estado.

[12] Veja-se MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Pratice*, 5ª ed. New York: McGraw-Hill Book Co., 1989.

associada a concorrência, não só entre os agentes económicos, mas, também, entre os vários Estados e os respetivos sistemas tributários, por via do abaixamento da carga tributária. A concorrência tributária promoveu igualmente o crescimento da evasão tributária e do planeamento tributário abusivo, através da proliferação de países, zonas e regiões de baixa ou nula tributação.

A resposta o legislador europeu e em particular dos legisladores de Portuga e Espanha baseou-se num excessivo conjunto de normas anti abusivas, o que teve o efeito perverso de tornar os sistemas tributários extraordinariamente complexos, excessivamente onerosos e de difícil compreensão para os contribuintes, ainda que formalmente se apresentem como redistributivos.

O desenvolvimento crescente do Estado social tem igualmente promovido e aumentado a pressão tributária sobre os contribuintes, colocando em causa o individualismo económico, mas, também, a própria ideia de solidariedade social que é a génese da sua própria existência. A dificuldade de manutenção do Estado social tem servido de fundamento para a criação e justificação do aumento crescente dos impostos, como o preço a pagar por uma sociedade organizada, mas que no caso português atingiu patamares limites e que inclusivamente se aproximam do confisco.

O atual panorama e os cidadãos contribuintes vêm exigindo que os sistemas tributários cumpram com o princípio da simplicidade e da racionalidade económica, bem como reclamam um sistema tributário mais acessível, menos oneroso, compreensível e que estimule a atividade económica do setor privado. Aquele que existe na

presente época histórica é bastante ilusório, pois apesar das constituições democráticas continuarem a afirmar o princípio da progressividade nos impostos sobre o rendimento das pessoas físicas, a verdade é que cada vez mais tipos de rendimentos se encontram, embora em muitos casos como opção, sujeitos a uma tributação segundo uma taxa marginal constante. O que implica que a tributação dos rendimentos das pessoas físicas seja apenas formalmente progressiva, uma vez que as taxas marginais crescentes são deixadas quase em exclusivo para os rendimentos de trabalho.

A partir destas dificuldades vem sendo construída a necessidade de conceber sistemas fiscais baseados na simplificação, o que vem gerando uma tensão entre progressividade e simplificação, embora como se verá as duas ideias não sejam necessariamente impossíveis de serem conciliadas. Inclusivamente, se a tributação progressiva tem por objetivo atingir o princípio da justiça, também o princípio da simplicidade pretende atingir um patamar de justiça, o que observando a globalidade do sistema tributário poderia ser melhor conseguido através de sistemas fiscais simples, que garantam que a economia paralela ou os sistemas de abuso e elisão tributária sejam perpetradas, uma vez que a simplicidade reduzirá os incentivos económicos e financeiros que existem atualmente para o recurso à economia paralela, que no caso português já representa entre 25% a 30% do produto interno bruto.

O princípio da simplicidade representa um novo paradigma, o qual se tornou o pilar fundamental das reformas dos sistemas fiscais da europa central e de leste, baseada com algumas modificações na

teoria da "*flat tax*" dos professores Robert Hall e Alvin Rabushka[13]. É hoje reconhecido unanimemente que a complexidade não vem promovendo a necessária transparência, para além de ter tornado os custos de acatamento demasiadamente elevados.

A discussão não é recente, pois já no final dos anos oitenta James M. Buchanan e Richard A. Musgrave identificavam que as perspetivas de reforma poderiam passar pela discussão «*de um abandono da progressividade fiscal e a do sacrifício do objetivo da personalização do imposto ao da simplificação*»[14]. Esta linha veio retomar a sua atualidade no século XXI a partir das propostas apresentadas de simplificação do sistema tributário alemão por Paul Kirchhof[15].

Os sistemas tributários de Portugal e Espanha e, genericamente, dos países ocidentais que continuam a seguir o modelo clássico de impostos progressivos, apresentam-se como injustos e padecem de um conjunto de problemas e insuficiências que justificam a introdução de um modelo tributário construído com base numa taxa plana ("*flat tax")*, sobre a tributação do rendimento das pessoas físicas.

Esses problemas e insuficiências encontram-se identificados, podendo-se resumir aos elevados custos administrativos de

[13] Sobre a teorização da "*flat tax*" vejam-se as obras: HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin. "The Route to a Progressive Flat Tax", *Cato Journal*, 5 (1985), 465-476; e HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin. *The Flat Tax.* Stanford, CA: Hoover Institution Press, 1999.
[14] BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State.* Cambridge, Mass: MIT Press, 1999.
[15] KIRCHHOF, Paul. *Einkommensteuergesetzbuch: ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer.* Heidelberg: C. F. Muller Verlag, 2003.

acatamento das obrigações principais e acessórias dos sistemas tributários; à descriminação favorável aos contribuintes de rendimentos mais elevados, em face do efeito perverso causado pela complexidade normativa; à corrupção que se esconde por detrás da ilusão da tributação do rendimento real; e ao surgimento dos grupos de interesse e de pressão. Isto implica que devamos partir para a construção da presente tese com o pressuposto que a tributação baseada em taxas marginais crescentes foi gravemente pervertida, por via da criação de sistemas fiscais extraordinariamente complexos, baseados na injustiça e no "mercado" político.

Dentro do contexto exposto, a presente tese tem por objetivo o estudo da introdução de um sistema tributário de taxa plana ("*flat tax*"), como modelo de um novo paradigma de aproximação a um sistema tributário ideal, com vista a compatibilizar as escolhas entre a eficiência e a equidade. Nesse âmbito, não poderão ser esquecidas as críticas apontadas por algumas instituições internacionais, nomeadamente o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial (BM), em particular no que respeita à pretensa injustiça e iniquidade na distribuição.

O princípio que tem presidido às reformas dos sistemas tributários nos países da europa central e de leste tem sido o da simplicidade, baseado nos pressupostos da *flat tax revolution*[16]. Esta teoria que foi inicialmente desenvolvida nos EUA vem sendo adotada

[16] A propósito da utilização da expressão «*flat tax revolution*» veja-se FORBES, Steve. *Flat Tax Revolution, using a postcard to abolish the IRS.* Washington DC: Regnery Publishing Inc., 2005.

de forma não uniforme nos Estados da europa central e de leste, pelo que se pretende observar e estudar a viabilidade de a mesma ser introduzida em Portugal e Espanha e genericamente nos países ocidentais com Estados sociais profundos e sedimentados constitucionalmente. Nesse sentido, por um lado, importará definir o setor público e pr1vado e, subsequentemente, as funções que deverão ser assumidas pelo Estado, uma vez que a sua dimensão condicionará a construção do sistema tributário e o peso efetivo da tributação necessária para assegurar o financiamento dessas atividades. Daqui resulta, por outro lado, delimitar a espécie de justiça que o sistema tributário deve consagrar, em que nos debruçaremos sobre se o mesmo deve promover a redistribuição da riqueza, bem como se os sistemas tributários ibéricos são passiveis de harmonização enquanto uma antecâmara da harmonização tributária no seio da UE, em face das reconhecidas dificuldades que tal processo vem enfrentando desde os anos sessenta.

Seguidamente, pretende-se com a presente tese avançar com uma hipótese de estudo – taxa plana – que evite alguns dos erros que vêm sendo cometidos, por via de escolhas que se deixaram influenciar por fatores ideológicos e políticos, que retiram objetividade aos estudos e tornam os sistemas tributários instáveis e voláteis ao mercado político. Nessa linha de raciocínio propõe-se que os sistemas tributários de taxa plana sejam tidos como uma hipótese válida, tendo-se para o efeito seguido uma estratégia de investigação que se fundou no estudo integrado das vertentes do direito financeiro e

constitucional, mas também olhando para outras ciências sociais como a ciência política e a economia política.

Consequentemente, os pilares fundamentais da tese centram-se na incorporação realista do princípio da simplicidade na construção dos sistemas tributários e a construção do conceito de justiça tributária, levando em consideração as limitações das perspetivas substancialistas (teoria utilitarista e *Rawlsiana*) e procedimentalista. O objetivo passa pela demonstração da falsidade da premissa da impossibilidade de compatibilizar simplicidade e justiça tributária. Isto é, que a existência de impostos progressivos não será sinónimo da existência de justiça tributária e, que inversamente, a existência de uma taxa plana será compatível com a construção de uma ideia de justiça.

Em síntese, pretende-se avançar com a construção de um novo *contrato social*, em que se coloque a primazia no pilar da simplificação do sistema tributário e no pilar da justiça tributária, desprovida da obrigação redistributiva e da ideia de justiça de resultados. No primeiro pilar, pretende-se prosseguir no sentido da simplificação do sistema tributário, quer quanto à sua gestão pelo Estado, quer quanto à sua compreensão pelos contribuintes, como forma de aumentar o efeito de acatamento e de cumprimento por parte destes. A compreensão acerca do funcionamento do sistema tributário facilitará o cumprimento das obrigações fiscais. Além disso, num ambiente de simplicidade a evasão e a fraude tributária tornar-se-ão menos vantajosas, pela inexistência de uma compensação adequada ao risco

de tais comportamentos, bem como tornará mais eficiente a sua gestão por parte do Estado.

Tendo em conta o anteriormente referido a análise a que nos propomos divide-se em sete partes, correspondentes a dezassete capítulos.

A primeira parte, composta pelos capítulos I e II, diz respeito à metodologia científica adotada, em que no capítulo I se analisam as diferentes metodologias económicas existentes na doutrina, enquanto no capítulo II se apresenta os fundamentos que justificam o estudo integrado da situação portuguesa e espanhola.

Na segunda parte, que compreende os capítulos III e IV, é estudada as problemáticas da natureza humana, da igualdade e da justiça, em que no primeiro deles se estuda a natureza humana e no subsequente as teorias da desigualdade e da justiça.

A terceira parte é composta pelos capítulos V e VI, onde se faz a primeira abordagem aos sistemas tributários e aos impostos em geral, em que no primeiro deles se apresenta a evolução histórica dos impostos e dos sistemas fiscais, em particular em Portugal, e no seguinte são apresentados os conceitos de sistema tributário e de Estado.

Na quarta parte, composta pelos capítulos VII e VIII, apresenta-se o primeiro pilar proposto para o sistema tributário do século XXI – a liberdade individual - , onde no primeiro capítulo se estuda o conceito de liberdade e no capítulo seguinte se avança com a conceção do pilar da liberdade individual.

Na quinta parte, constituída pelos capítulos IX e X, avança-se com o estudo do segundo e terceiro pilar – justiça tributária e individualismo -, em que no primeiro desses capítulos se estuda as diferentes conceções de justiça, e no segundo capítulo se apresenta o pilar do individualismo económico.

Na sexta parte, composta pelos capítulos XI, XII e XIII, é analisado o tributo e os sistemas tributários de Portugal e Espanha, onde, respetivamente, se estuda, em geral, o tributo e a tributação; o sistema tributário atual; e a simplificação dos sistemas tributários.

Na sétima parte, composta pelos capítulos XIV, XV, XVI e XVII, é estudada a taxa plana e a sua introdução nos países ocidentais, em que no capítulo XIV se apresentam os sistemas tributários de taxa plana ou *flat tax*; no capítulo XV analisa-se a proposta de introdução da *flat tax* no sistema tributário italiano; no capítulo XVI analisa-se com maior pormenor os países que introduziram a *flat tax* – Estónia e, por fim, no capítulo XVIII desenvolve-se o pensamento acerca da introdução de uma taxa plana ou *flat tax* nos países de Portugal de Espanha.

PARTE I
A METODOLOGIA CIENTÍFICA

CAPÍTULO I
APROXIMAÇÕES METODOLÓGIAS: A METODOLOGIA JURÍDICA E A METODOLOGIA ECONÓMICA.

1. Considerações iniciais

O estudo dos sistemas tributários como se deixou evidenciado implica o recurso distintas ciências sociais, pelo que nesse âmbito se mostra fundamental recorrer à ciência e à metodologia económica. Neste capítulo pretende-se perceber as várias conceções existentes acerca da metodologia económica, havendo que analisar as conceções metodológica clássica, moderna, bem como a conceção metodológica axiomático-dedutiva e as resultantes da teoria marxista e individualista.

2. A conceção metodológica clássica

Na conceção metodológica clássica encontramos dois nomes com especial importância – Adam Smith[17] e John Stuart Mil. O primeiro nos seus trabalhos económicos irá recorrer às ciências

[17] Com Adam Smith ter-se-á dado no século XVIII o nascimento da economia política, enquanto ramo das ciências sociais, e baseado epistemologia. Nesse sentido, sustentou-se na teoria do conhecimento aplicado ao conhecimento científico, a partir do qual se construiu uma conceção metodológica aplicável à economia e aos sistemas tributários.

sociais, em particular às leis de Newton, como forma de dar um especial enfase ao individuo e aos seus interesses na atividade económica[18], nomeadamente, a propósito da construção do "bom" sistema tributário, onde sustenta a necessidade de contrabalançar os interesses do Estado com os interesses individuais dos cidadãos, adotando um pensamento de defesa dos cidadãos, quando constrói os quatro cânones dos sistemas tributários[19]. Deste modo, socorre-se de uma conceção puramente dedutiva[20], pelo qual, através de métodos científicos obteve determinados enunciados práticos.

Por seu lado, John Stuart Mill não adota a conceção metodológica dedutiva, socorrendo-se da metodologia indutiva[21]. Portanto, este a partir da observação dos factos vai deduzir um

[18] Nesse sentido, veja-se: SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*, 4.ª ed., volume I. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. Esta obra assumiu um papel fulcral para que o estudo da economia se tenha autonomizado, bem como permite ainda nos dias de hoje sustentar que atuação livre no mercado, sem a ação do Estado, permite atingir uma situação de eficiência, do qual ficou celebre a expressão de *mão invisível do mercado*.

[19] Os quatro cânones ou princípios do modelo de sistema de Adam Smith era a equidade, a certeza, a conveniência e a economia (eficiência).

[20] Esta conceção foi utilizada pelos fundadores da economia, a qual se consubstancia no afastamento face às conceções empíricas, por se ter entendido que proporcionaria uma melhor compreensão do fenómeno económico, do que a partir de enunciados universais.

[21] A metodologia indutiva tem como principal fundador Francis Bacon, a partir do qual se estabelecem enunciados universais com base na experiência de factos reais. Este método pressupõe uma fase de observação e registo de dados, com a posterior análise dos dados recolhidos, a partir dos quais serão construídas definições distintas para cada um dos conceitos. Após estas duas primeiras fases procede-se à classificação dos dados recolhidos e concetualizados e, *in fine*, formula-se os enunciados científicos e universais resultantes do processo de estudo e de investigação. Ou seja, uma teoria seria sustentada com base num conjunto de enunciados empíricos, em que não bastaria a análise dos dados, mas, haveria igualmente, a necessidade de existir aquilo que poderíamos denominar por pensamento interno para deduzir uma conclusão científica, que seja a síntese desse processo.

conjunto de leis económicas, pelo que acaba por entender a economia como uma ciência, pois não a vê como um instrumento para aumentar a riqueza[22]. Isto leva-o a entender a economia política como a ciência que estuda a produção e a distribuição da riqueza na medida em que dependem das leis de natureza humana. Assim, a sua conceção metodologia tem como pressuposto a tentativa de conciliar na apreciação da economia com a sua natureza objetiva e subjetiva[23]. Porém, Segundo o seu pensamento, havendo uma aproximação à realidade, a economia política desenvolver-se-ia a partir de suposições e não de factos, por se sustentar com mera verdade abstrata e apriorística[24].

Numa segunda fase, considera como falsa a afirmação de que o conhecimento pode partir da intuição, sem ter em conta a

[22] Neste sentido, veja-se: MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*. London: John W. Parker, West Strand, 1848, acessível em https://books.google.pt/books?id=hloBAAAAQAAJ&dq=editions:t7zOpA7-edsC&pg=PR1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=true. Último acesso em 17 de julho de 2018. No seu âmbito, entende que a distribuição da riqueza está dependente das leis e dos costumes da sociedade, que defende variarem de acordo com as épocas históricas e de país para país. Este princípio deverá ser trazido para a atualidade, quando erradamente alguns tentam impor as soluções dos sistemas tributários do século XX para o presente século, bem como impor soluções adotadas em determinados países, quando têm pontos de partida, quer históricos, quer culturais, completamente diferentes.

[23] Segundo a conceção metodológica de estudo dos fenómenos económicos, a partir dos seus axiomas é possível apreciar como se desenvolve a maximização da utilidade ou do benefício económico.

[24] Neste sentido, veja-se: MILL, John Stuart, *Principles of Political Economy*, *op. cit.* Tal sucede porque partindo aprioristicamente de hipóteses, entendia que o método a *posteriori* apenas serviria para confirmar uma realidade e não para a descobrir, o que leva alguns dos seus críticos a afirmarem que o seu pensamento não seria na realidade indutivo, mas antes de dedução hipotética.

experiência[25]. Na realidade, continuará a entender que a ação humana se move em favor da obtenção de riqueza, mas limitada pelos desejos de bem-estar e pelos desejos de consumo[26].

3. As conceções metodológicas modernas

Nos séculos XIX e XX surgem as designadas conceções modernas, onde avulta o pensamento de Alfred Marshall, Vilfrido Pareto, John E. Cairnes e Lionel Robbins. Com Alfred Marshall inicia-se o pensamento neoclássico, que no seu caso assume um posicionamento de neutralidade quanto às conceções metodológicas na ciência económica[27]. Segundo o seu pensamento as leis económicas têm uma natureza de tendência e de validade num certo tempo e espaço. Este pensamento deve ser tido em consideração na atual época pós-moderna, quando certos autores pretendem criar a ideia de que se

[25] Essa sua visão é consequência do facto de considerar que sem a experiência seria impossível a obtenção de conhecimentos, embora tal não implique o abandono total dos fundamentos do conhecimento apriorístico.

[26] A estas conclusões chegará pela experiência, mas sem que as mesmas tenham sido sujeitas a verificação, pelo que deve admitir-se que o princípio abstrato apriorístico, obtido por introspeção, é possível de existir, mas apenas em algumas situações e fruto da presença conjunta de outras circunstâncias.

[27] Alfred Marshall, por um lado, parte de princípios derivados da introspeção e, por outro, sustenta que as leis económicas têm um caráter de meras tendências, assumindo a existência de um determinado grau de aleatoriedade, decorrendo a sua conceção metodológica destas circunstâncias. Neste sentido, veja-se: MARSHALL, Alfred. *Principles of Economics*, Great Minds Series. Amherst, New York, USA: Prometheus Books, 1997. Os princípios económicos de Alfred Marshall apresentam-se na continuidade de John Stuart Mill e de Adam Smith, onde propôs a utilização da ciência da matemática aplicada para investigar os fenómenos económicos, bem como o raciocínio lógico e as aplicações práticas para expor dos fenómenos económicos. Portanto, foi o percursor do método analítico-matemático.

trata de uma ciência exata, o que está longe de o ser[28], uma vez que haverá que considerar que os sistemas tributários são mutáveis consoantes as épocas e as circunstâncias, o que deve ser considerado pelos respetivos sistemas constitucionais.

Por seu lado, Vilfrido Pareto segue as conceções clássicas, com a diferença que recorre à comprovação empírica. No seu pensamento a ciência económica teria por objetivos a procura do bem-estar individual, a análise da empresa como centro de efetivação económica e a apreciação do modo como alcançar o bem-estar da sociedade[29].

Ao invés, para John E. Cairnes a riqueza pode ser vista tanto do ponto de vista físico como mental, ainda que a mesma possa ser materializada, o que importa é o seu valor intrínseco, o qual corresponde a uma qualidade mental[30]. Neste sentido, critica a conceção metodológica neoclássica por entender que a mesma não é

[28] Embora possa recorrer a fórmulas matemáticas, a ciência económica está envolta de uma constante aleatoriedade e incerteza, pelo que os seus axiomas estão sujeitos a uma enorme mutação pelo decurso do tempo e das concretas circunstâncias de cada época histórica. Por isso, os sistemas constitucionais não podem ser vistos como imutáveis e cristalizados no tempo.

[29] No ponto mais importante da sua conceção metodológica, respeitante à comprovação empírica, o mesmo considera que as teorias são os meios para conhecer e estudar os fenómenos, em que uma teoria pode ser boa para alcançar um determinado fim, mas outra pode sê-lo igualmente para alcançar um fim distinto. Porém, defende que ambas as teorias devem estar de acordo com os factos, sob pena de a sua utilidade ser nula, bem como a análise qualitativa deve ser substituída pela quantitativa, procurando saber em que medida a teoria se aproxima da realidade, pois em caso de afastamento a teoria teria uma viabilidade e uma utilidade nulas. Neste sentido, veja-se: PARETO, Vilfredo. *Manual of Political Economy*, Ann S. Schwier (trad.), Ann S. Schwier; Alfred N. Page (ed.). New York: Augustus M. Kelley, 1971.

[30] Neste sentido, veja-se: CAIRNES, John Elliot. *The Character and Logical Method of Political Economy*. London: Macmillan and Co., 1888. Acessível em https://ia802707.us.archive.org/1/items/characterandlog00cairgoog/characterandlog00cairgoog.pdf. Último acesso em 17 de julho de 2018.

apta a retirar conclusões com segurança absoluta, uma vez que a mesma obriga à omissão de circunstâncias que são importantes para o desenvolvimento da ciência, das leis e dos atos económicos[31].

Neste âmbito, importa referir que a esta conclusão chegaremos também no que respeita à investigação e à construção dos sistemas tributários, em que o deveremos entender como resultado não apenas das ciências económicas, uma vez que sofre igualmente o enfoque das demais ciências sociais. Deste modo, os seus axiomas correspondem a uma teoria mista, que congrega o realismo e o apriorismo racionalista[32].

Por último, Lionel Robbins, enquanto seguidor da conceção neoclássica de Alfred Marshall vem sustentar que a ciência económica se ocupa da conduta humana, no que respeita à relação entre os fins e os meios, em que estes últimos se apresentam como escassos e com possibilidade de usos alternativos. Por isso, na estruturação do sistema tributário ter-se-á de ter em conta a escassez dos meios e as alternativas existentes. O seu método vem a basear-se num conjunto de deduções lógicas, a partir de princípios universais, previamente estabelecidos de acordo com a teoria do valor. Este autor propõe uma conceção

[31] Segundo a sua linha de raciocínio estamos na ciência económica perante um fenómeno de natureza tendencial e aleatória, encontrando-se a diferença no facto que tomar em consideração as causas institucionais, políticas, sociais e as conclusões das demais ciências.

[32] Segundo a conceção metodológica de John E. Cairnes recorre-se ainda à introdução da hipótese dedutiva das teorias clássicas, como crítica à metodologia indutiva "pura" defendida por Francis Bacon e os seus seguidores.

metodológica axiomática-dedutiva, ainda que baseada na experiência e na valorização da conduta humana inserida no mercado[33].

As leis económicas segundo este autor são entendidas como prévias à sua aplicação à realidade[34], em que sustenta a impossibilidade da verificação dos postulados com base na circunstância do comportamento humano não ser sempre racional, por estar sujeita a outras variações subjetivas, que condicionam o comportamento humano. Consequentemente, na sua conceção metodológica é fundamental que os factos derivem da lógica das premissas de certa teoria, mas em que a sua aplicabilidade estaria dependente das circunstâncias e da capacidade da teoria a refletir[35].

---

[33] Lionel Robbins recorre a postulados de factos simples e indiscutíveis, negando a necessidade de os postulados serem verificados e, bem assim, quanto aos postulados subsidiários admite alguma relação com a história. Neste sentido, afasta-se do historicismo de Schmoller, através da adoção de um modelo lógico que se expressa pelo recurso a um conjunto de postulados básicos, a que se adicionariam os postulados subsidiários, embora dotados de uma natureza menos geral que os postulados básicos. Neste sentido, veja-se Gustav Von Schmoller o líder da Escola Histórica alemã de economia, que criou a teoria das etapas da evolução económica, baseada na ideia da economia de aldeia, de cidade, territorial, nacional e mundial. Em termos de conceções metodológicas opôs-se à aproximação axiomático-dedutiva à economia clássica e, posteriormente, à Escola Austríaca. Esta linha concetual foi alvo de debate aceso fruto das conceções expressas por Carl Menger *in Untersuchungen über die Methode der Socialwissenschaften und der politischen Oekonomie insbesondere* e a abordagem indutiva de Schmoller, em que este defendia o estudo cuidadoso e comparativo, no tempo e no espaço, do desempenho económico, centrando o seu enfoque na evolução dos processos e instituições económicas, insistindo na questão cultural da economia e na centralidade dos valores.

[34] Neste sentido, veja-se: ROBBINS, Lionel. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science.* London: Macmillan & Co., 1932. Porém, a sua sustentação é frágil face à crítica que os seus postulados são evidentes. Além disso, refere que as proposições económicas não podem ser observadas de forma empírica, mas que serão antes evidentes no âmbito do processo de introspeção interna.

[35] Por isso, entende ser impossível prever as valorações humanas, mas apenas as consequências dessas imprevisíveis e hipotéticas valorações.

Em suma, a sua conceção metodológica corresponde a uma solução mitigada entre o axiomático-dedutivo e o empírico.

4. Escola Marxista

Segundo o posicionamento da escola marxista, os indivíduos têm a capacidade de estruturar axiomas, provenientes da análise do comportamento e da atuação dos grupos. A ideia que lhe estava subjacente seria que se os indivíduos não têm conhecimento das condições do mundo à priori, segundo o qual, a sua perceção cognitiva seria sempre à posteriori[36].

O marxismo vem ainda defender a prática histórica como o único referencial para alcançar algum conhecimento, o que implica a minimização da capacidade do individuo fazer previsões sobre a análise do comportamento dos grupos sociais[37]. Assim, defende que a prática histórica teria a vantagem de permitir o acesso a uma importante informação sobre a origem dos grupos humanos[38].

---

[36] Segundo Karl Marx a compreensão das condições realizar-se-ia depois dos acontecimentos, sem que o individuo tivesse a capacidade de prever o que haveria de acontecer. Portanto, verificadas determinadas condições, não haveria capacidade de previsão.

[37] A Escola Marxista sustenta que nem a ciência económica nem as demais ciências sociais poderiam prever o futuro a curto ou a médio prazo, por falta do aval por prática histórica. Assim, os acontecimentos ocorridos sem a pré-existente prática histórica não poderiam ser previstos.

[38] Neste sentido, vejam-se: MARX, Karl. *Contribuição para a crítica a economia política, Introdução,* [s.l.: s.d.]; WOLFF, Richard; RESNICK, Stephen. "Marxian theory (singular) gave way to Marxian theories (plural), in *Economics: Marxian versus Neoclassical*. [s.l.]: The John Hopkins University Press, agosto, 1987; GIDDENS, Anthony. *Capitalismo e moderna teoria social*. Lisboa: Editora Presença, 1994.

Outra questão fulcral no pensamento marxista deriva do papel mínimo que confere ao individuo nos processos e mudanças históricas e, por inerência, da construção do conceito de "massas", com o escopo de afastar as teorias centradas no individuo e no individualismo. Porém, se nos questionarmos sobre a evolução do mundo daremos conta que entre o individuo e o grupo social existe uma correlação, pelo que não poderá qualquer conceção metodológica ter a pretensão de afastar a importância fundamental individuo no desenrolar dos processos históricos. Logo, não podemos limitar-nos a ver a sociedade como um mero somatório de indivíduos ou "massa" de pessoas, as quais são anteriores e serão sempre posteriores a uma qualquer conceção ou ideia de sociedade[39].

5. Escola Austríaca: a conceção metodológica axiomático-dedutiva

A Escola Austríaca foi fundada por Carl Menger, que introduziu de forma sistemática do conceito de marginalidade na economia, com base nas teorias do individualismo metodológico[40] e

[39] Segundo Adam Simth é o egoísmo individual que torna possível a felicidade de todos, embora entendemos quando nos debruçarmos sobre o individualismo económico que a questão do egoísmo não passa de um mito que tem servido para criticar aprioristicamente as teorias que sustentam o individualismo.

[40] Segundo Jon Elster, o individualismo ao contrário do pensamento de Adam Smith defende que esta conceção não pressupõe o egoísmo nem a existência de racionalidade em todas as ações individuais. É que nem todos os comportamentos praticados pelos indivíduos serão justificados pela racionalidade. Aliás, existem muitos fatores e circunstâncias, tanto sociais e culturais como psicológicas que conduzem a que os indivíduos adotem comportamentos irracionais e em algumas situações incoerentes no que se refere à lógica. O individualismo metodológico utiliza as explicações intencionais para explicar os fenómenos individuais, como seguidamente se desenvolverá, porquanto corresponde ao método mais coerente e

na defesa que fez a propósito da exatidão das leis dedutivas da economia[41], sustentando que as instituições que servem o bem-estar humano surgiram sem a existência de uma vontade concertada dos indivíduos, ou seja, terão sido impostas a estes últimos, afetando a sua liberdade.

Este autor fazia uma clara distinção entre as leis exatas e as empíricas, no qual nas primeiras não se admitem exceções, enquanto as segundas são a consequência da realidade repetidamente observada. Neste processo que busca a essência das coisas, a compreensão da propriedade das mesmas é conseguida através da obtenção da abstração, que por sua vez implica a existência de um conhecimento geral[42]. Portanto, por um lado, apresenta uma visão do mundo a partir

adequado que a ciência económica deve recorrer. Neste sentido, veja-se: ELSTER, Jon. "Some Unresolved Problems in the Theory of Rational Behavior", in *Acta Sociologica*, Vol. 36, Issue 3, julho, 1993, pp. 179-189. Aí tenta demonstrar que a teoria da escolha não é uma teoria preditiva, mas essencialmente hermenêutica, pois como parte da tarefa de auto compreensão, a construção da racionalidade é, em parte, descoberta e, em parte, decisão, pelo que defende não existir resposta certa para todas as questões.

[41] Neste sentido, foi apologista que a teoria devia apresentar e desenvolver a origem última dos fenómenos, o que nas ciências sociais seria a interação dos indivíduos. Em causa está a conceção axiomático-dedutivo que permite o conhecimento da realidade do mundo objetivo, a qual tem como campo de atuação a realidade, que se esforça por conhecer, sendo sustentada como sendo o único método que permite alcançar a verdade. A mesma baseia-se na ideia que as condições *a priori* são independentes do tempo e do espaço, pelo que seriam válidos para todos os lugares e épocas. Esta forma de ver a realidade coloca em causa a visão de que os axiomas surgem da experiência e da abstração mental para compreender os comportamentos humanos.

[42] No que respeita à essência dos bens económicos Carl Menger afirma que aquelas que são captadas pelo intelecto não têm origem em nenhum *a priori*, uma vez que o fundamento existe na coisa real. Neste sentido, veja-se: MENGER, Carl. *Investigations Into the Method of The Social Sciences With Special Reference to Economics*. New York, London: New York University Press, 1985. Acessível em https://mises.org/sites/default/files/Investigations%20into%20the%20Method%20of%20the%20Social%20Sciences_5.pdf. Último acesso em 17 de julho de 2018.

da economia de uma forma abstrata, pelo que a lei exata se cumpriria sempre, enquanto a função das leis empíricas seria explicar a regularidade da sucessão de fenómenos fácticos. Por outro, defende que é possível estabelecer leis exatas nas ciências naturais, mas, no entanto, nega essa possibilidade para as ciências sociais[43].

Esta conceção conduzirá a uma crítica há simples acumulação de direitos, sem que estes tivessem uma fundamentação teórica na sua base, conduzindo a um grande impulso em favor da conceção metodológica dedutiva no seio da Escola Austríaca.

No âmbito da conceção axiomática-dedutiva, cabe salientar Nassau Willian Senior, que viria a estabelecer, por um lado, um método formal para a economia, dividindo a ciência económica em dois ramos, a positiva e a normativa, e, por outro lado, a considerar que a economia científica tem na sua base um reduzido número

Segundo o seu pensamento a economia teórica não pode ser totalmente a priori, o que representa uma breve crítica a Friedrich von Hayek, para quem o a priori era a lógica da escolha individual – «*mesmo se os homens económicos sempre e em todo lugar se deixassem ser guiados exclusivamente pelo autointeresse, a estrita regularidade dos fenómenos econômicos teria, contudo, de ser considerada impossível, por causa do facto dado pela experiência de que em numerosos casos eles estão errados sobre seu interesse econômico, ou ignorantes sobre as condições econômicas… A pressuposição de uma estrita regularidade dos fenómenos económicos, e, com isso, de uma economia teórica no múltiplo significado do termo, não é apenas o dogma do autointeresse sempre constante, mas também o dogma da "infalibilidade" e "onisciência" dos seres humanos nas questões econômicas*» – *op. cit.*, p. 84.

[43] O enquadramento comportamental dos indivíduos (ou a lei exata da economia) não teria por fundamento os pensamentos e as suposições empíricas, mas antes, resultaria da junção das leis exatas e empíricas, as primeiras como gerais e universais e, as segundas, como regulares. Neste sentido, veja-se: MENGER, Carl, *Investigations Into the Method of The Social Sciences With Special Reference to Economics, op. cit.*

proposições gerais[44]. Por isso, vem sustentar a desnecessidade de confirmação da realidade, em que as conclusões decorrentes dessas proposições, sendo corretamente aplicadas, seriam verdadeiras como seriam as suas proposições-fundamento[45].

Neste sentido, esta conceção só conseguirá detetar tendências, tanto de crescimento como de decréscimo, mas nunca com possibilidade de prever o futuro com exatidão[46] pelo que defende que a economia seria o estudo das relações ou interações sociais, cujo sentido depende da finalidade que cada individuo faz delas.

Por seu lado, para Ludwig von Mises o ser humano teria uma natureza imutável em todas as épocas e em todas as zonas do mundo, uma vez que defende que todos os seres humanos racionais tratam de passar de uma situação inferior a uma superior[47]. Por isso, o

[44] Estas proposições gerais seriam o resultado da observação do mundo exterior, apreendido no íntimo modo de pensar de cada individuo. Neste sentido, veja-se: SENIOR, Nassau Willian. *Introductory Lecture on Political Economy*. London: J. Murray, 1831 [1827]. Do mesmo autor veja-se ainda *Political economy*, London: Richard Griffin, 1854 [1850].

[45] Para Nassau Willian Senior existiam quatro proposições gerais. Da primeira resulta que cada individuo deseja maximizar a sua riqueza com o menor esforço. Da segunda que o crescimento da população é mais rápido que o crescimento dos meios de subsistência. Quanto à terceira proposição considera que os trabalhadores que manuseiam máquinas produzem um bem positivo. Por último, na quarta proposição refere que a agricultura está sujeita aos rendimentos decrescentes.

[46] Esta circunstância conduz Nassau Willian Senior a criticar aqueles que sustentam o determinismo absoluto das leis económicas, pelo que sustenta que o objetivo da ciência económica deverá ser ensinar-nos no que consiste a riqueza, quem a distribui, quais são as instituições e as formas de obter um nível superior de riqueza para cada individuo.

[47] Em sentido contrário, os críticos deste posicionamento contestam esta visão da natureza humana, sob a perspetiva de compreender erros históricos e culturais, apelidando-a de irracional ou de uma falsa racionalidade. Sobre o pensamento de Ludwig von Mises veja-se: MISES, Ludwig von. *Ação Humana, Um Tratado de Economia*, 3.º ed. Revista. EUA: Yale University Press, 1966. Acessível em https://mises.org.br/Ebook.aspx?id=44. Último acesso em 17 de julho de 2018.

individualismo metodológico tem como objetivo conhecer as relações entre os indivíduos. Porém, nesse ponto os críticos têm alguma razão, pois não podemos esquecer que o indivíduo é influenciado pelo momento histórico em que vive e pelo ambiente cultural onde está inserido, bem como pelas condições económicas, políticas, sociais e culturais. Daqui decorreria a impossibilidade de determinar o comportamento de cada indivíduo, mas apenas de o observador aperceber-se das tendências dos grupos sociais.

Neste sentido, o individualismo metodológico recorre às tendências que expressam o comportamento do grupo, por interação dos indivíduos que dele fazem parte. O individualismo metodológico olhará em particular para o estabelecimento dos axiomas *a priori*, a partir dos quais pretendem deduzir os princípios, que serão os conceitos-base dos postulados teóricos[48].

Apesar de não podermos esquecer de analisar o comportamento coletivo, ou seja, dos grupos sociais, não devemos olvidar a necessidade de estudar o comportamento individual, os seus anseios, as suas necessidades e as suas condições naturais. Ora, para conhecer as tendências será necessário recorrer a um conjunto de distintas ciências, como sejam, por um lado, as ciências sociais da sociologia e da antropologia, e, por outro, as ciências jurídicas e as ciências políticas.

Também, do mesmo autor, *Teoria e História, Uma Interpretação da Evolução Social e Económica*, 1.ª ed., São Paulo, Brasil: Mises Brasil, 2014. Acessível em https://mises.org.br/Ebook.aspx?id=100. Último acesso em 17 de julho de 2018.

[48] Para Ludwig von Mises a intuição é o instrumento que permite a apreensão dos axiomas existentes *a priori* no cérebro do homem.

O objetivo passa segundo alguns por prever os resultados após terem sido estudadas as características dos grupos sociais, o que tornaria desnecessário o conhecimento da trajetória de cada indivíduo, mas apenas do conjunto de indivíduos que faz parte de um grupo social[49].

Para Ludwig von Mises no que respeita à questão das perceções, o "eu" e o "nós" correspondem ao ego do indivíduo, que o vê como a unidade do ser que atua[50], pelo qual entende que é sempre o indivíduo que afirma "nós", sendo uma verdade que carece por completo de conteúdo, pois, isso deve-se à impossibilidade física de todos os membros do grupo falarem ao mesmo tempo. Diferentemente do seu pensamento, é sugerido que aquele que fala em nome do "nós", não o faria enquanto pessoa individual, mas como a encarnação de um

[49] Alguns sustentam que a ciência económica deduz os seus axiomas e postulados do mundo real, não se interessando pelos comportamentos psicológicos dos indivíduos, dando mais relevância aos costumes, tradições e valores. Porém, quando se sustenta esta visão não se tem por finalidade defender a conceção marxista de "classe" e de "massas", que toma o individuo como um simples sujeito económico, que ocupa um mero lugar na produção.

[50] O "nós" é no seu entendimento o resultado da soma que junta dois ou mais egos. Como refere, se alguém diz "eu" não resultarão problemas de identificação do seu autor, o mesmo sucedendo com o "tu", o "ele" e o "ela", mas se alguém fala em "nós" é necessário a obtenção de informação adicional para saber quem está incluído nesse termo indefinido. O "eu" é a identificação do indivíduo face aos demais e em nome de quem se fala por exemplo numa reunião com representantes de outros grupos. Por seu lado, o "nós" refere-se à identificação do grupo a que esse indivíduo pertence e em nome do qual fala, podendo igualmente ser a forma de identificar-se em relação a outros grupos. Porém, quando duas ou mais pessoas se encontram dentro de um mesmo grupo, identificam-se pelo "eu", o "ele" e o "ela".

coletivo social. Isto é, falaria não só por si, mas fundamentalmente por todos, pelo que aí não expressaria a sua individualidade[51].

Para justificar a existência destes dois patamares de atuação, Ludwig von Mises fala na existência de um ego praxeológico, em que não importa o que o homem (individuo) é, em que um ato de esconder corresponde a um ego, surgindo por vezes, o que alguns negam, um dilema efetivo entre a opção da sua expressão individual e aquela que resultaria da subjugação ao coletivo[52].

Neste sentido, parece evidente que o indivíduo mantém o direito de falar no "eu", mesmo que representando um coletivo social, e mesmo que siga o sentido contrário, seguirá sempre um ego – o ego praxeológico, ainda que reconheça a existência de casos em que o ego (individual) se confunde com o coletivo social. Nestes casos, o indivíduo terá a consciência que será um reflexo do grupo a que pertence. Pelo referido, não será de proceder o entendimento que o indivíduo quando nasce já encontra uma sociedade efetiva, pois, essa é uma falsa realidade, quando a sociedade é tanto uma criação como

[51] Este pensamento seria um coletivismo corporativista, que obstrui o desenvolvimento da individualidade humana, que seria subjugado pelo grupo ou coletividade.

[52] Esta circunstância pode ser exemplificada numa administração de uma empresa, em que o administrador pode ser colocado ante o dilema de se ter de subjugar a uma tomada de decisão no interesse do grupo (acionistas) contra os seus próprios pensamentos, sentimentos e valores. Pelo que, neste ponto, devem ser afastados os entendimentos de todos aqueles que sustentam que tal dilema não existe, porque tratar-se-ia de um sentimento antinatural de um dirigente de uma empresa. Segundo Ludwig von Mises "*A ação é a vontade posta em funcionamento, transformada em força motriz; é procurar alcançar fins e objetivos; é a significativa resposta do ego aos estímulos e às condições do seu meio ambiente; é o ajustamento consciente ao estado do universo que lhe determina a vida"* - MISES, Ludwig von, *Ação Humana, Um Tratado de Economia, op. cit.* Acessível em https://mises.org.br/Ebook.aspx?id=44. Último acesso em 18 de julho de 2018.

uma necessidade do indivíduo, que foi por si construída ao longo da história. Portanto, pode-se afirmar que a sociedade é fruto da construção de outros indivíduos, que evoluirá com a contribuição de cada indivíduo para as próximas gerações[53].

No âmbito sistema capitalista, os grupos sociais têm a sua existência corporizada através das instituições organizadas, as quais se subdividem em grupos mais pequenos, até que não haja mais que indivíduos. Pelo que sendo a sociedade o resultado da interação de grupos de indivíduos organizados, cada grupo basear-se-á necessariamente em indivíduos. Contudo, será uma utopia pensar que embora um indivíduo atue em representação de grupos sociais coletivos, não representarão igualmente o seu "eu" e a sua individualidade. Tal abstração não é possível de ser conseguida, pelo que ainda de forma oculta também se representarão a si próprios. Logo, a decisão tomada em representação de um grupo terá igualmente um nível individual, e não apenas como portadores da vontade alheia (do grupo).

[53] A evolução da sociedade carece do indivíduo para continuar a sua evolução histórica, sendo falso que a mesma não necessite do indivíduo. Aliás, mesmo quem defende o inverso tenderá a concordar na existência de benefícios que são introduzidos pelo indivíduo no grupo, cuja ação o pode transformar, bem como modificar os valores do coletivo social. Logo, mesmo quem defende a existência de um papel crucial da sociedade, não poderá deixar de criticar a visão da sociedade como uma soma de indivíduos, quando é hoje patente que a sociedade é a soma de interações que se fundem no coletivo, mantendo ainda assim a sua individualidade, como fica evidenciado pela luta pelos interesses próprios de cada um dos indivíduos.

O Estado enquanto instituição resulta da interação dos seus três poderes – legislativo, executivo e judicial -, que representam os indivíduos e não propriamente os grupos sociais coletivos[54]. Pelo que afirma que o ato de escolha é sempre uma decisão entre várias oportunidades ao dispor do indivíduo. Assim, o indivíduo nunca escolherá entre a virtude e o vício, senão entre os modos de ação, que podem ser virtuosas ou viciosas, em que cada ação é estritamente limitada nas imediatas consequências.

Neste contexto, refere que a vida humana é uma incessante sequência de ações, pelo que a sua importância não estaria numa concreta ação, mas no conjunto das ações de nível mais elevado, o que aponta para um fim mais distante[55], daí resultando que enquanto membro de um grupo social coletivo a sua escala de valores, a qual tem o efeito de condicionar e constranger os comportamentos dos

[54] A sociedade está organizada pelos seus indivíduos, pois, apesar de aparentemente serem os grupos sociais coletivos, os mesmos só existem por vontade dos indivíduos, com a sua atuação a estar por estes condicionados, o que implica ainda que indiretamente, que seja em torno dos indivíduos que a sociedade se irá organizar. Assim, Ludwig von Mises vem defender o singularismo metodológico, para além do individualismo metodológico, uma vez que o foco do seu estudo é a ação concreta que um indivíduo definido desenvolve num determinado espaço e tempo, sem que se interesse com as consequências acidentais da sua ação, e com o que a distingue das demais ações, ou seja, preocupa-se com o que é necessário e universal na sua ação.

[55] Neste sentido, veja-de: MISES, Ludwig von, *Ação Humana, Um Tratado de Economia*, *op. cit.* Para Ludwig von Mises o que conta para a praxeologia é o facto de que o único método para obter grandes feitos é construir ações a partir da base, passo a passo. Assim, afirma que um indivíduo não escolhe entre o erro e a verdade, pois a ação é que em si estaria errada ou certa, pelo que no individualismo político e económico não existe essa escolha entre a verdade e a mentira. Com efeito, como defende o mesmo autor, os meios e os fins da ação são determinados pelas qualidades pessoais de cada indivíduo, as quais resultam da cadeia biológica e pelo meio ambiente em que está inserido cada indivíduo, a partir do qual se desenvolvem as suas diferentes facetas.

indivíduos, uma vez que recebe da sociedade a sua ideologia, o que influi no seu meio ambiente[56]. Daqui haverá concluir que o conhecimento das ciências naturais, exatas e sociais é tendencialmente um fenómeno individual, sem prejuízo da existência de alguma mitigação social. Tal sucederá porque os conceitos, definições e instrumentos existentes na sociedade são um produto do indivíduo que os disponibiliza à sociedade[57].

Em face do exposto, existem muitas diferenças no campo da epistemologia, tal como sucede em todas as outras áreas do conhecimento, mas que poderiam ser melhor utilizados, se fossem utilizados para construir, em conjunto, e de modo complementar uma "nova" conceção, que recorresse a ambas. Por isso, defende-se que o conhecimento é possível a partir das propriedades da conceção metodológica axiomático-dedutivo, estruturado com base na experiência[58]. Assim, partindo da factualidade concreta do passado

[56] Para Ludwig von Mises este facto tem como consequência imediata que poucos indivíduos terão o privilégio de criar novas ideias e modificar as crenças, as doutrinas e as ideologias dos grupos do qual serão membros. Neste sentido, veja-se: MISES, Ludwig von, *Ação Humana, Um Tratado de Economia*, *op. cit.*

[57] Nem mesmo os defensores da concetualização assente na prioridade do fenómeno social deixam de considerar as vantagens que advêm do indivíduo para a sociedade em todas as áreas do conhecimento.

[58] No campo do empirismo metodológico avulta o pensamento de Terence Wilmot Hutchison, que defendeu que as conceções teóricas poderiam ser concebidas e expressadas através de uma teoria pura ou pela teoria aplicada, em que apenas esta última poderia ser testada empiricamente. Contudo, deve-se ter em consideração que as proposições incondicionalmente necessárias são desprovidas de conteúdo empírico. Daí a necessidade de as proposições da teoria pura derivarem apenas das relações entre definições sem conteúdo empírico. A este respeito importa recordar que para Carl Merger as relações necessárias entre os conceitos da teoria económica eram relações reais. Isto é, relações que ocorram no mundo real. Nestes termos aquele autor entende, por um lado, que as proposições formais não nos trariam informações sobre a realidade, mas pela lógica seriam necessárias, para fazer a

chegar-se-á a uma formulação da nova realidade concreta, através da abstração. Uma vez construída esta última, levar-se-á a mesma para o campo da interação das relações futuras em sociedade, de modo a coincidir os interesses individuais, e na medida do possível com os interesses gerais.

6. A Escola de Chicago: a metodologia económica positiva

Na conceção metodológica de Milton Friedman, a economia positiva é independente de todos os juízos de valor, não se ocupando do que deve ser, mas daquilo que é. Assim, vem defender que a teoria deve fornecer um sistema de generalizações que permita a construção de previsões corretas e adequadas. Nesta conceção, não se reconhece uma diferença de substância entre as ciências naturais e as sociais, em que a previsão assume um papel fulcral, visto que uma hipótese será aceite se a evidência empírica não contradiz a previsão ou se a posição contrária resultante de alguma evidência empírica é contraditada com êxito[59].

---

ligação entre distintas proposições empíricas, enquanto as proposições práticas informariam sobre os factos e seriam empiricamente verificáveis através da lei das probabilidades. Assim sendo, sustenta que, quanto mais claros forem os conceitos, mais evidentes seriam as respostas das investigações empíricas e, bem assim, que a análise *a priori* dos postulados fundamentais não teria nenhum resultado útil, uma vez que os resultados relativos ao comportamento humano só poderiam ser aceites com base numa investigação empírica, o que implicaria a exigência da verificação das premissas e das respetivas conclusões. Neste sentido, veja-se: HUTCHISON, Terence, *On the Methodology of Economics and the Formalist Revolution*, [s.l.]: Edward Elgar, Pub., 2000.

[59] Neste sentido, veja-se: FRIEDMAN, Milton. "The Methodology of Positive Economics", in *Essays in Positive Economics.* Chicago: University of Chicago Press, 1966, pp. 3-16; 30-43. Portanto, vem defender que uma teoria é verdadeira quando consegue explicar-se através de poucos fundamentos, daqui resultando o

Em suma, o valor do modelo de competência perfeita não resulta da descrição adequada da realidade, mas antes da correta previsão. Isto é, a validade de uma teoria pela utilização do modelo hipotético-dedutivo ocorre por via do teste das consequências das hipóteses[60].

7. Posição adotada

O estudo dos sistemas tributários por ter a necessidade de recorrer à ciência económica sofre muitas vezes com a intervenção de falsos cientistas, que recorrendo a habilidades e às particularidades da técnica da ciência económica, desenvolvem construções sob a aparência de verdades incontestáveis. Isto sucedeu por exemplo com as construções *keynesianas*, das quais nos afastamos, que continuam a seduzir os mais crédulos, o que segundo Fernando Araújo leva a uma dupla falsa impressão "*de que a Economia é um veículo de conhecimentos do futuro*; *de que a Economia contém, recôndita, uma chave segura para o enriquecimento pessoal*"[61]. Contudo, a ciência económica não faz descobertas miraculosas, nem se faz a partir de promessas de riqueza global, e muito menos de preconceitos

entendimento que uma teoria deve julgar-se em função da sua idoneidade para dar previsões ajustadas e corretas.

[60] Para Milton Friedman mais do que explicar uma teoria, será mais importante aquilo que a teoria consegue prever de modo adequado e com correção.

[61] ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, vol. I, 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 156. Do mesmo autor veja-se, ainda, no mesmo sentido, "A Retórica da Economia. Os Desafios de McCloskey", in AA. VV., *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez*, Coimbra: Almedina, II, 2000, pp. 195 e ss., 240 e ss.

dogmáticos e de intolerância, o que vem levando à perda do tradicional espírito de abertura das universidades.

A metodologia da ciência económica baseia-se pelo contrário num trabalho metódico, de troca de conhecimentos, bem como de verificação e refutação de hipóteses, de evolução de métodos com permanentes novos desafios e estímulos intelectuais. Por isso, deve-se aceitar a crítica mais radical aos postulados seculares dos sistemas tributários ocidentais, em que o espaço universitário corresponde ao lugar mais adequado para que tal ocorra. Esta posição implica que se observe com realismo e pluralismo os sistemas tributários e as novas realidades económicas que os condicionam, sob pena da insistência na construção de modelos impraticáveis e desfasados da realidade económica, política e sociocultural. Com efeito, por um lado, adota-se uma metodologia pragmática, pela necessidade de proceder à ligação do mundo imaginário da metodologia neoclássica com o mundo da realidade, o que solicita o recurso às conceções empíricas e históricas, afastando-se dos excessos de hermetismo, do formalismo e do irrealismo teórico. Por outro, adota-se um método que permita simplificar aquilo que a ciência económica foi criando numa constante complexidade, com prejuízo para a compreensão dos problemas reais, liberto de constrangimentos limitadores do pensamento cientifico, de vassalagens ideológicas e do paternalismo estatal, que permitam construir as bases de um modelo de sistema tributário e de Estado assente na racionalidade humana, na liberdade e responsabilidade individual, bem como, não imponha uma coesão social forçada, mas antes espontânea.

Na realidade, a ciência económica é uma ciência social, pelo que enquanto tal, tenta compatibilizar o fim da objetividade com o problema decorrente do envolvimento do observador nos mesmos fenómenos que analisa e descreve, que muitas vezes pode levar a que perca o seu cariz científico, uma vez que a explicação científica implica algum distanciamento do observador para a boa compreensão dos fenómenos sociais. É fulcral esta comunicação entre as teorias e a observação desapaixonada da realidade. Isto porque é notória a grande diversidade de situações, em resultado da natureza humana implicar uma grande diversidade de valores, bem como a heterogeneidade entre os distintos indivíduos, e que consequentemente conduzem a distintas capacidades e níveis de riqueza.

É por estas circunstâncias que, no século XX, a ciência económica passou a analisar tendências e padrões, fundadas em dados históricos e estatísticos, o que sendo justificável, acabou por cair nos exageros formalistas matemáticos. Em todo caso, nunca poderão existir certezas absolutas, mesmo com o apoio da estatística à verificação da causalidade e das respetivas correlações daí resultantes, uma vez que existe sempre uma margem de incerteza que subsiste e subsistirá.

A teoria do sistema tributário que se desenvolverá implicará sempre uma margem de risco e de oportunidade, devendo ser encarada como uma hipótese que resulta do talento, da formação e das convicções do indivíduo que a produz, vista no âmbito de uma ciência aberta, que alia observação, análise e construção de uma hipótese, sujeita à necessária verificação e aos condicionalismos da sua

falibilidade. Logo, também deveremos ver que o método indutivo não permite a obtenção de conhecimentos certos, sendo apenas uma forma de acesso a bases de ação, pelo que não se terá a pretensão de atingir uma verdade fundamental e incontestável.

Logo, quando construímos uma teoria estaremos a apresentar um modelo simplificado de uma realidade mais vasta, baseada num conjunto de postulados observados, do qual resultará a hipótese estudada, que é corolário desses mesmos postulados. Neste sentido, recusamos todas as metodologias que implicam o isolamento analítico do formalismo e a obsessão axiomática, afastando-nos do pensamento neoclássico quando subvertido e aproximando-nos do realismo da economia política, pela necessidade de analisar com abrangência os diferentes impactos estudados por outras ciências sociais. É que, sob a aparência de vantagens económicas, poderão existir custos sociais e políticos, ou o inverso, com aparentes vantagens sociais a implicarem custos económicos e culturais.

O modelo teórico deve assim conseguir compatibilizar o realismo com a simplificação, em que deve conseguir transmitir uma visão sintética e simples da realidade e facilitar a manipulação das variáveis. Pelo que a modelação adequada depende desse carater de densificação informativa do realismo e mais esquemático da simplificação, de modo a que a comprovação empírica possa aceitar ou rejeitar a teoria construída. Como se verá não cabe em princípio à ciência económica resolver as questões de justiça, tendo em conta que se trata de um conceito sujeito à relatividade, por estar dependente de padrões de aferição, pelo que se assume como uma questão de

comparação e de atribuição discriminada, razão pela qual, aquilo que é justo até certo ponto pode deixar de o ser a partir dele. Exemplo disto, é a questão de saber que, sendo a ideia que é justo pagar impostos, a partir de quando é que a carga tributária é excessiva, a ponto de se tornar injusta. Para este tipo de problemas dificilmente a ciência económica dará respostas consensuais, pelo também aqui dificilmente proporemos soluções consensuais. Igualmente, não lhe cabe definir os valores sociais, devendo limitar-se a aferir sobre os meios mais eficientes e a procurar o progresso para a sociedade.

Portanto, vemos a ciência económica como reportada a uma ordem espontânea, que visa atingir a promoção da prosperidade individual e coletiva, pelo que todo o tipo de obstáculos e constrangimentos são potencialmente lesivos da capacidade positiva dessa ordem espontânea, os quais serão sempre menos eficazes do que esses limites e constrangimentos da liberdade. Neste sentido, vigora um pluralismo individualista na ciência económica, em que independentemente da metodologia utilizada tem por escopo a compreensão dos fenómenos humanos, das intenções e das condutas dos vários indivíduos inseridos numa sociedade também ela pluralista.

CAPÍTULO II
A SITUAÇÃO EM PORTUGAL E ESPANHA

1. Considerações iniciais

É sabido da contemporaneidade que a realidade que nos rodeia encontra-se em transformação política, social e cultural, sendo pressentida por todos, mesmo aqueles que a criticam, pelo que depois de fixada a metodologia científica, importará começar por estabelecer as razões pelo qual propomos o estudo integrado dos sistemas tributários de Portugal e Espanha. Isto implica compreender a trajetória de Portugal e Espanha até se chegar à sua atual estruturação constitucional, percebendo os seus equívocos e falhas. Com efeito, verificou-se um fenómeno de habituação dos indivíduos e da sociedade à inercia, de quem espera tudo do Estado. Esta circunstância cultural e social veio a constituir um obstáculo ao natural e desejável sentimento de liberdade, condenando ao esquecimento o pilar da liberdade. Por consequência, avançou-se com a ideia de coletivismo em detrimento do individualismo, quebrando a vontade dos indivíduos e limitando a sua iniciativa.

Quando em determinados períodos, e devido a certos acontecimentos, se quis reconstruir o pilar da liberdade, fundado no paradigma do liberalismo e do individualismo, a sociedade foi incapaz de os compreender e de os usar do modo mais adequado. Por isso, estes princípios foram sujeitos a um processo que os subverteu durante o

século XX, pela criação de novos conceitos como o "neoliberalismo", que nada tem a ver com o liberalismo clássico[62].

Com a perceção das contradições, equívocos e falhas verificadas na construção do constitucionalismo dos países ibéricos perceber-se-á que, é no pilar da liberdade, que se encontram as suas maiores falhas e equívocos, como circunstâncias causadoras da atual situação[63].

O atual período histórico poderá ser visto como o tempo da oportunidade perdida por estes países, fruto da sua inércia face à observação da sua situação atual, que é o resultado da crença em conceções ideológicas que apenas demonstraram o seu fracasso, bem como na renitência em avançar com a solução liberal. Deste *modus*

[62] Como afirmam Fabiano Del Masso [*et. al.*] no século XXI irá assistir-se à reinvenção do Estado liberal, sob a ótica dos princípios clássicos do liberalismo. Neste sentido, veja-se: MASSO, Fabiano Donlenc Del; MIRANDA GONÇALVES, Rúben; FERREIRA, Rui. "A re(invenção) do Estado do Século XXI: O regresso ao liberalismo como suporte do sistema democrático", in *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano I, v. I. Lisboa: Editorial Juruá, 2015, pp. 305-324. Estes autores afirmam que "*O acentuar de questões ideológicas tem prejudicado o funcionamento da democracia, o que é acentuado pela manipulação de círculos eleitorais, os quais estão cada vez mais alheados da ideia de liberdade, com o consequente regresso à velha corrupção*". Os mesmos autores acrescentam que *"importa ressuscitar alguns ideais liberais do século XVIII e XIX no âmbito do processo que designamos de reinvenção do Estado, designadamente o regresso do espírito de liberdade, realçando-se mais os direitos individuais e menos os direitos sociais, e ressuscitar o espírito democrático, diminuindo o peso do Estado na economia e na Sociedade*".

[63] Esta é uma situação que historicamente se vem repetindo ao longo dos séculos, sem que Portugal e Espanha tenham aprendido as necessárias lições. Com a observação do processo histórico de apogeu e de decadência de Portugal e Espanha será possível compreender em especial as atuais crises constitucionais, institucionais e políticas. Porém, esta observação implicará entender como foram construídos os regimes democráticos, atendendo, por um lado, às suas contradições, equívocos e falhas e, por outro, enunciando as linhas de reforma do constitucionalismo do século XXI, sob o incremento do pilar da liberdade na "nova" realidade de Estado pós-moderno.

operandis resultou a construção de uma sociedade que assumiu um comportamento de indiferença face ao estabelecimento de limitações constitucionalizadas à liberdade. A maior dessas limitações é resultado dos fins atribuídos pelas diversas constituições ao Estado, em detrimento dos indivíduos, que acabam por ser apenas convocados para meros plebiscitos eleitorais[64].

Aqui chegados, apresenta-se como necessário, avançar com as linhas de reforma do constitucionalismo português e espanhol para o século XXI, nomeadamente, no que respeita ao sistema tributário e aos fins do Estado, centrado no liberalismo clássico. Isto é, baseado nos princípios da liberdade individual e na existência de modelos institucionais que cumpram o desiderato da existência de Estados de menor dimensão[65] e desprovidos do seu carater fortemente regulamentador.

---

[64] Por isso, se antes nos períodos das monarquias absolutas ou da existência de escravidão eram os indivíduos mandados, hoje são governados, o que na prática não será assim tão diferente, porque o pilar da liberdade encontra-se totalmente afastado da sociedade atual, perdido no seio da cada vez maior intervenção do Estado, que regulamenta e dirige todos os aspetos da sociedade. Assim, a cada vez maior amplitude dos poderes do Estado tem como efeito a limitação à livre escolha dos cidadãos. Neste sentido veja-se: FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. *A crise do sistema democrático ocidental: A degradação da confiança dos jovens nas instituições democráticas*, in "Administración Pública, Juventud y Democracia Participativa", Rubén Miranda Gonçalves (Coord.). Xunta de Galicia: Santiago de Compostela, 1.ª ed., 2016, p. 76. Aí o autor socorrendo-se do pensamento de Friedrich Hayek sustenta que *"[A] evolução do sistema democrático deu-se no sentido da adoção de soluções democráticas totalitárias, das quais nas palavras de FRIEDRICH A. HAYEK, "han degenerado en algún tipo de «dictadura plebiscitaria»*". Veja-se também: HAYEK, Friedrich A. (trad. Luis Reig Albiol). *Derecho, legislacion y libertad*, Vol. III. [SL]: Union Editorial, S.A., 1982, p. 18, que cita na sua obra HEIMANN, E. *Rationalism, Christianity and Democracy*. Heidelberg: *Festgabe für Alfred Weber*, 1949, p. 175.

[65] Neste sentido observe-se as considerações de FERREIRA, 2015. *Op. Cit.*, p. 321, que afirma que *"[A] reinvenção do Estado deve tomar em consideração a*

2. Enquadramento histórico de Portugal e Espanha

Apresenta-se como fazendo todo o sentido o estudo integrado a realidade portuguesa e espanhola, para além da similitude do enquadramento constitucional dos sistemas tributários e do funcionamento do Estado[66]. Neste sentido, existe uma determinada

necessidade de adequar-se a uma dimensão que seja sustentável, como forma de conseguir controlar, por um lado, o descontentamento popular e a desilusão pelas promessas incumpridas e, por outro, evitar a sucumbência do Estado pelo seu peso excessivo na economia e sociedade, uma vez que é preferível um Estado pequeno e forte a um Estado grande e fraco, em que se respeite a liberdade dos cidadãos, se inculque a responsabilidade dos mesmos, que seja eficiente e produtivo nas suas funções nucleares".

[66] A estes factos acresce ainda, respeitando a independência de cada país, uma realidade de identidade e evolução conjunta ao longo dos séculos, que pode ser historicamente ilustrada por quatro grandes momentos. Ainda que outros pudessem ser referidos, estes momentos representam os fatores e os circunstancialismos da identidade portuguesa e espanhola, que vai desde os aspetos económico-sociais até aos culturais. O primeiro desses momentos consiste nas viagens marítimas da época dos descobrimentos, que se devem Portugal e Espanha, por estes terem sido os primeiros a dar início ao fenómeno que se poderia apropriadamente designar de "globalização". Este período de apogeu durou sensivelmente cerca de dois séculos, após o qual se seguiu um período de decadência, que é comum a ambos os povos, o qual se terá iniciado ainda no século XVII e prolongado de modo continuo durante dois séculos. Contudo, muitos autores sugerem que este período histórico de decadência ainda hoje se mantém, mas não se pode olvidar a existência de um período de desenvolvimento em pleno século XX, resultante da adesão conjunta de Portugal e Espanha à então Comunidade Económica Europeia. No âmbito dessa identidade, ambos aderiram em conjunto, corria o ano de 1986, o que representará o início do terceiro período histórico do apogeu, ainda que numa menor escala face à anterior época de desenvolvimento. Por fim, encontramos uma comunhão identitária num quarto momento histórico, resultante da crise financeira dos inícios do século XXI, que embora apresente diferenças, não deixa de ter bastantes semelhanças em ambos os países, o qual conduziu a uma necessidade de intervenção da comunidade internacional, composta pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Central Europeu (BCE) e Comissão Europeia (CE). Ainda que a denominada *troika* tenha tido distintos padrões de intervenção, a verdade é existiu um problema comum, ao nível bancário, que no caso português foi agravado pela existência de uma crise económica, fundada no crescimento anémico da economia, no défice orçamental que nesse período ultrapassou os 10% do PIB e por uma dívida pública essencialmente externa que superou os 130% do PIB.

identidade entre Portugal e Espanha, que comungam do mesmo espaço geográfico e geopolítico. Para além da comunhão geográfica, existe igualmente similitude quanto aos valores e padrões de vida, com constituições que adotam dos mesmos princípios[67], o que não será alheio o facto de terem sido construídas em períodos históricos próximos durante o século XX, e como resultado da saída de regimes de ditadura política.

Na verdade, o grande elemento de diferenciação encontrar-se-á na organização administrativa e no regime político, pois, enquanto Espanha se apresenta como uma monarquia parlamentar constitucional, organizada em regiões autonómicas, que promovem a existência de uma estruturação diferente do modelo adotado pela República Portuguesa, levando há existência de sistemas fiscais autonómicos. Por seu lado, Portugal, é desde 1910 uma República parlamentar, construída enquanto Estado unitário, embora com duas regiões autónomas, que detém algum grau de autonomia administrativa, financeira e política, embora mitigada em vários aspetos[68].

[67] Como exemplo dessa identidade, pode-se ainda referir que quando se observa os sistemas tributários, com as devidas diferenças que as existem, os mesmos apresentam idênticos princípios, centrados na capacidade contributiva e na existência de impostos segundo taxas progressivas, como resultado da densificação dos princípios da igualdade e da justiça tributária. Segundo nos parece, esta identidade dos sistemas tributários, poderá sustentar e defender a existência de uma solução de sistema tributário conjunto, o que poderia ser visto como a criação de um microssistema tributário dentro do espaço da União Europeia, isto é, de modelos de federalismo tributário regional.

[68] Apesar da autonomia consagrada constitucionalmente, ainda assim não se aproxima do regime político das regiões autonómicas espanholas, que apresentam um grau de autonomia mais profundo, o que deriva historicamente dos distintos

A análise da evolução de Portugal e Espanha permite-nos ver que aquilo que chamamos de história é, em permanência, um fenómeno de reciclagem do passado. Ora, esta afirmação tem por base a constatação que após períodos de apogeu, maiores ou menores, surgem períodos de decadência e de crises político-constitucionais, onde os equívocos, as contradições e as falhas são uma repetição daqueles ocorridos no passado. Essas falhas sempre foram idênticas em ambos os países, pelo que importa conhecer o fenómeno para evitar que uma vez mais no futuro se dê a sua repetição.

Numa época de pós-modernidade exige-se que ambos os países estejam à altura dos "novos" tempos e desafios, numa era de cada vez maior e mais profunda globalização, e de crescentes modificações tecnológicas. É, pois, necessário ultrapassar o clássico tradicionalismo português e espanhol[69]. Neste contexto, constitui uma necessidade de sobrevivência não a responsabilização do passado, mas a sua compreensão, para que possamos questionar o futuro, assumindo a liberdade como o pilar fulcral para Portugal e Espanha, livres do tradicionalismo político-religioso ibérico.

reinos existentes no espaço geográfico hoje conhecido como Espanha, como foram os casos dos reinos de Castela, Leão, Aragão e Navarra.

[69] Ainda que tenham decorrido mais de 140 anos sobre as *Conferências do Casino* (1871), é ainda possível sustentar como o faz Eduardo Lourenço, que "*O sentimento da nossa «decadência» - quase só de perfil político -, quer de Portugal quer de Espanha, é antigo e (embora de conteúdo diferente e até oposto) nasce quando um e outro deixam de desempenhar no quadro político europeu os papéis dominantes que tinham sido os seus, sobretudo os da Espanha*" - QUENTAL, Antero de. *Causas da Decadência dos Povos Peninsulares. Op. cit.*., 2008, pp. 22-23.

3. A reforma dos sistemas constitucionais ibéricos

Os equívocos do constitucionalismo português e espanhol têm na sua base três circunstâncias principais, as quais se apresentam com distintas naturezas. Isto é, circunstâncias de natureza moral, política e económica, que podemos agrupar em aspetos relativos ao pensamento, à política e ao trabalho. Na época do apogeu destes países existiam condições que se vieram a perder e a conduzir aos períodos de decadência, ou seja, a liberdade moral, a classe média progressiva e a indústria desenvolvida. Neste âmbito, quanto às duas últimas condições, na atualidade a classe média continua a assumir-se como o instrumento de progresso das sociedades, enquanto a indústria tecnológica representa um novo elemento do funcionamento do mundo global, que substituirá o trabalho humano como é hoje conhecido, bem como o comércio clássico. Estas circunstâncias tal como hoje, também no passado, com as devidas diferenças, permitiram o notável desenvolvimento destes países.

A liberdade moral baseia-se no princípio e na consciência que o individualismo é a fonte do desenvolvimento da razão humana, o que acabou por se perder com o desenvolvimento das teses coletivistas e o ressurgimento da moral católica, para quem a razão humana e o pensamento autónomo são vistos de modo restritivo e limitativo, quando não são inclusivamente vistos como um crime. Por seu lado, a classe média é o motor das sociedades e das economias, tendo o constitucionalismo prejudicado seriamente o seu desenvolvimento, em especial pelo confisco tributário a que foi sujeita, bem como pelas limitações à liberdade, em particular à liberdade económica. Por fim,

a indústria tecnológica é o motor do desenvolvimento e do crescimento económico das sociedades, cujo espaço de crescimento exige a liberdade de mercado e de iniciativa privada, que continua a sofrer limitações no constitucionalismo ibérico.

É com este cenário que, é necessária uma reforma liberal, que abranja a moral, a política e a economia, uma vez que a vertente social foi aquela que ainda assim ao longo dos séculos foi evoluindo em sentido mais coincidente com os valores liberais. A presente época histórica exige uma sincera e efetiva reforma liberal, de acordo com os padrões do liberalismo clássico, que durante o século XX foram unicamente introduzidos nos anos 80, ainda que de modo parcial, pelos governos de Margaret Thatcher no Reino Unido e de Ronald Reagan nos Estados Unidos da América. Todas as restantes tentativas tratar-se-ão de falsos liberalismos ou liberalismo mitigado[70], pelo que não se deve confundir essa realidade com aquilo que chamamos de liberalismo clássico como fundamento de uma reforma liberal.

Na realidade, as sociedades modernas nunca evoluíram e cresceram tanto, do ponto de vista cultural, político e económico, como nas épocas históricas em que optaram pelo liberalismo e o individualismo. Não será por mera coincidência que o primeiro valor

[70] A ideia do falso ou aparente liberalismo teve como seus cultores os defensores do socialismo-marxista, que na tentativa de capturar para si o título de grandes reformadores sociais, construíram a dialética que apelidaram de neoliberalismo perigoso para a sociedade democrática. Porém, esse pensamento não passa de uma visão ultraconservadora da sociedade, que tem por escopo cristalizar o seu imobilismo, numa lógica paralisante de coletivismo. Pelo contrário, será possível construir uma sociedade melhor, fundada nos princípios do individualismo criador e criativo, e no liberalismo moral, cultural, social, político e económico.

invocado pela revolução francesa seja a liberdade, para só depois se referir à igualdade e à fraternidade, isto porque, sem liberdade não haverá igualdade nem fraternidade. Daqui resulta que antes de se garantir a fraternidade, que poderíamos reconduzir ao Estado de bem-estar, é necessário garantir a construção e a efetivação do pilar da liberdade[71].

4. Síntese do estudo integrado de Portugal e Espanha

Com base nesta atual conjuntura portuguesa e espanhola é necessário que, em conjunto, desenvolvam uma efetiva reforma liberal, da qual resulte a construção de um novo modelo de sociedade, de Estado e das constituições nacionais que as sustentam, baseadas no princípio da liberdade (pilar da liberdade). Com efeito, para levar a cabo esse objetivo é necessário que sejam assumidos por estes países os pecados históricos cometidos, regenerando e emendando-os, no sentido proposto pelo liberalismo clássico. Este pensamento devem aproveitar o conhecimento existente quanto aos modelos de integração regional, bem como a experiência histórica destes países nos institutos da descentralização político-administrativa e do federalismo, que continuam a ser o caminho a seguir no século XXI[72].

---

[71] Em sentido contrário, veja-se a visão do catolicismo clássico e do socialismo-marxista, em que se via (e vê), por um lado, a vontade individual como uma sugestão nefasta e, por outro, se defendia que a direção da sociedade deveria ser conduzida pela igreja ou pelo Estado, enquanto a visão liberal do liberalismo clássico via (e vê) o individualismo, o mercado e a iniciativa privada como elementos necessários e obrigatórios do pilar da liberdade, que a intervenção excessiva do Estado na sociedade não permite o seu saudável desenvolvimento.

[72] Neste âmbito observe-se: HAYEK, Friedrich A. *O Caminho para a servidão*, Lisboa: Edições 70, 2014, pp. 259, 272-273. O autor começa por recorrer às palavras

O sucesso de Portugal e Espanha nas épocas do apogeu deve-se em grande parte a ter-se seguido um certo modelo federalista, pelo que na pós-modernidade a solução deverá ser encontrada numa construção constitucional que se furte à linha ideológica da escola marxista, em favor do individualismo[73] e do liberalismo clássico. É que o erro dos últimos quatro séculos pode ser encontrado na perda de influência do pilar da liberdade e da originalidade, em que se insere o individualismo.

---

de Lord Acton quando este refere que "*O sistema federalista limita e restringe o poder soberano dividindo-o e atribuindo ao Governo apenas alguns direitos bem determinados".* Nesta lógica, HAYEK justifica a necessidade de "*haver um poder que possa refrear as diferentes nações de acções susceptiveis de prejudicar os seus vizinhos, um conjunto de regras que defina o que um Estado pode fazer e uma autoridade para impor essas regras*", identificando essa forma de governo internacional no federalismo, defendendo que "*o princípio federativo ser[á] a única forma de associação de diferentes povos que pode criar uma ordem internacional sem colocar entraves ao seu desejo natural de independência".*

[73] Segundo HAYEK, 2014 (*Op. Cit*), p. 280: "*O princípio orientador – que a única política realmente progressiva é uma política de liberdade para o indivíduo – continua a ser tão verdadeiro hoje quanto o era no século XIX*". Veja-se igualmente: FERREIRA, Rui Miguel Zeferino Ferreira, "O Individualismo: o pilar para a construção de um estado de liberdade", *Revista Jurídica*, v. 4, n. 45. Curitiba: UNICURITIBA, 2016, pp. 300-325 – "*(...) na procura da individualidade de cada um, nenhum indivíduo tem o direito de interromper ou comprometer a felicidade de outro, porque tal contraria o princípio de liberdade, em que seria possível um domínio de indivíduos sobre outros da mesma espécie. A felicidade dos indivíduos deve ser valorizada do modo como o é para os próprios indivíduos, de acordo com os pensamentos e o senso que têm dessa felicidade e não pela vontade ou pelos desejos efetuados por terceiras pessoas, que não têm o poder de as julgar, aprovar ou condenar".* Igualmente *"Quando se negam os princípios do individualismo está-se a roubar os indivíduos compreendidos em si mesmos, pois, existem direitos que têm de ser considerados inalienáveis, sendo que o principal desses direitos é o da liberdade pessoal*", pelo que o "*Estado e os seus governos não podem retirar aos indivíduos (ou a parte deles) a sua própria inteligência, a sua própria escolha, a sua própria consciência e o seu livre-arbítrio, de modo a que não seja retirado a qualquer indivíduo a sua posição real, pela restrição dos seus direitos íntimos*".

PARTE II
CONCEÇÕES METODOLÓGICAS BASEADAS NA ÓTICA DA LIBERDADE, DO INDIVIDUALISMO E DA JUSTIÇA

CAPÍTULO III
A NATUREZA HUMANA

Como se viu, a natureza humana assume um papel relevante nas escolhas políticas e económicas e, por isso mesmo, também na estruturação dos sistemas tributários, pelo que importa compreender a evolução da conceção da natureza humana. Logo, no século XVI, Étienne de La Boétie vem defender que todos os indivíduos são humanos da mesma forma. Isto é, são dotados de igual dignidade, governados e governantes, têm todos ao seu dispor a maior das suas propriedades naturais: a liberdade individual[74]. Este ponto como veremos é fulcral para a construção do sistema tributário fundado na ideia de uma taxa plana.

Apesar de La Boétie ver a liberdade como um elemento que faz parte integrante da natureza humana, não o considera sempre possível, pois vê a liberdade como uma propriedade potencial do

[74] Este autor sustenta a existência da natureza humana fundada em duas dimensões, a *humanidade comum* e a liberdade individual, pelo que qualquer forma de tirania deveria ser vista como contrário à natureza humana. No seu entendimento a sujeição a qualquer forma de tirania ou à servidão é voluntária, no sentido que os indivíduos – governados – abdicaram voluntariamente da sua liberdade natural. Pelo que ao fazê-lo aceitam e consentem essa situação, contribuindo inclusivamente para que ela ocorra. Neste sentido, veja-se: LA BOÉTIE, Étienne (1530-1563). *Le Discours de La Servitude Volontaire ou Le Contr'un.* Transcrição de Charles Teste (1836). Québec, Canadá: Ed. revista, 2009.

individuo, que terá de ser desenvolvida e colocada em prática, estando essa conduta dependente do comportamento de cada individuo[75]. O seu pensamento tem assim, por um lado, uma conceção naturalista e, por outro, uma conceção histórica, sendo precisamente a liberdade, como característica natural, que associa a natureza e a história, enquanto característica potencial, que pode ou não ser utilizada dos seus proprietários (indivíduos), e com isso a vontade de ser livre ou não[76]. Esta é assim, para além de humanista, uma visão libertária, no qual se insere o pensamento de liberdade, a qual está subjacente ao modelo de sistema tributário de taxa plana.

No século XVII, Thomas Hobbes trará a ideia de um pacto político, o qual encontra fundamento numa antropologia negativista e pessimista[77], pelo que no seu entendimento a natureza humana

[75] Do seu pensamento resultaria, em primeiro lugar, que existiria nesta visão a liberdade como elemento natural e, em segundo lugar, como elemento histórico da dominação política, que ela própria abre sobre a possibilidade da emancipação. Este segundo elemento pode ser contrariado quando os indivíduos promovem a existência da sua propriedade natural de seres livre. Como refere Pierre Clastres, a propósito do trabalho deste autor, é que "*O que ele descobre […] é precisamente que a sociedade em que o povo quer servir o tirano é histórica, que ela não é eterna e nem sempre existiu"* - CLASTRES, Pierre. "Liberté, Malencontre, Innommble", in Étienne La Boétie, *Le discours de la Servitude volontaire*, Paris: Editions Payot, 2002 [1976], p. 230.

[76] Daqui é possível retirar a conclusão que a consciência acerca da existência de tirania e de liberdade como um elemento natural ao ser humano será fulcral para a adoção de soluções que não contrariem a natureza humana.

[77] Thomas Hobbes dedica especial atenção à justificação do Estado, onde distingue o *Estado de natureza* e uma ordem política que tem origem no primeiro. No *Estado de natureza* está subjacente a ideia da "*guerra de todos contra todos*", que seria uma decorrência de certas características da natureza humana, encontrando para tal três causas: a rivalidade, a desconfiança e o orgulho. Neste sentido, veja-se: HOBBES, Thomas. Leviatã, 4.ª Ed. Lisboa: INCM, 2010. Do mesmo autor veja-se igualmente *De Cive*, tradução para língua portuguesa *O Cidadão*, 2.ª Ed., São Paulo; Brasil: Martins Fontes, 1998.

resultava do desejo dos indivíduos obterem um cada vez maior nível de poder, em prejuízo da posição dos demais.

Para si, a liberdade dos indivíduos fazendo parte da natureza humana, surge com um cariz de fragilidade e sob constante ameaça da *guerra de todos contra todos*. Assim, a figura do Estado nasce dessa fragilidade e da ameaça à liberdade, fruto da paixão e da razão, que tornariam possível a ordem política, de natureza convencional e contratual. Este pacto político era visto como a única forma de defesa dos indivíduos e da sua liberdade[78]. Logo, com esta construção estar-se-ia perante a existência de uma liberdade limitada ou condicionada, cuja justificação era a troca pela segurança de pessoas e bens, sendo que daqui que decorreria a sua legitimidade[79], por encarnar uma visão negativa e pessimista sobre a natureza humana[80].

Desta construção negativista da natureza humana resultaria um conflito que continua hoje a ser evidente no Estado pós-moderno, consubstanciado no confronto entre a política dos representados e os comportamentos confiscatórios promovidos pelos representantes

[78] Thomas Hobbes acreditava que confiar o poder a uma única pessoa ou assembleia, era a forma adequada de reduzir os desejos de "guerra", de acordo com a regra da maioria, por ficar a vontade entregue aos desejos de um único indivíduo. Embora reconheça que existem determinados direitos naturais que não podem ser alienados, esta unicidade decisória vem a representar uma renúncia dos indivíduos à sua liberdade natural, em favor do poder do Estado.

[79] Para Thomas Hobbes tratar-se-ia de um pacto político fruto da razão e não sustentado em causas divinas, tão em voga na época. Por isso, Thomas Hobbes recorre à associação da antropologia e da filosofia política de cariz de quase absolutismo, o qual está na base teórica do futuro desenvolvimento da ideia de representação política.

[80] Thomas Hobbes anteviu os dilemas que se colocariam nos séculos seguintes, e que ainda hoje existem, quando sustentou que a representação política, por um lado, conduziu à emancipação dos representados e, por outro, à sua dominação pelos representantes.

sobre os representados, o que ocorre com especial acuidade através dos sistemas tributários.

No mesmo período, John Locke vai desenvolver a teoria contratualista, que introduziu algumas modificações à linha de pensamento de Thomas Hobbes. Como ponto de partida John Locke assume como os seus antecessores que o indivíduo no seu estado de natureza é o soberano da sua pessoa e dos seus bens, pelo que, quando questionado sobre a sua limitação, responderia com o argumento que a efetivação da sua liberdade era bastante incerta e exposta às invasões de outros indivíduos[81]. Assim, a liberdade para ser garantida e defendida justificava a construção de uma instituição intermédia[82].

A liberdade natural individual, ameaçada, é convertida na construção do Estado de John Locke em liberdades garantidas a todos os membros dessa coletividade, para além de assumir uma visão de menor unicidade do poder soberano que aquela proposta por Thomas Hobbes, por via da diferenciação entre o poder legislativo e o executivo[83]. Portanto, na sua conceção encontramos mais a ideia de limitação do Estado e não tanto do indivíduo, pelo que estamos perante o liberalismo político, com a sua preocupação centrada na liberdade e

[81] Esta resposta vinha de acordo à conclusão que Thomas Hobbes chegou quando referia que a natureza humana deseja ter cada vez mais poder à custa dos demais indivíduos. Neste sentido, veja-se: LOCKE, John. *Ensaio sobre o Entendimento Humano*, volume I, 4.ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2010 [1690].
[82] Contudo, de modo diferente a Thomas Hobbes entende a liberdade como um dos vetores principais do pacto político e social, o qual deveria ser fortemente protegido.
[83] John Locke vem defender que estes poderes não deveriam estar concentrados no soberano, isto é, pronuncia-se a favor da pluralidade de poderes. Desta forma, previne em grande medida o perigo da criação de regimes tirânicos, como sucedia no modelo proposto por Thomas Hobbes.

na pluralidade de poderes com o escopo de evitar as tiranias. Este pensamento funda o que poderíamos entender como o liberalismo clássico, que está na base daquilo que entendemos como a reinvenção do Estado, numa perspetiva assumidamente de redução da sua dimensão, fundamental para que se possa reestruturar os sistemas tributários, como salvaguarda do princípio da liberdade do indivíduo.

Seguidamente, no século XVIII, Montesquieu com base numa antropologia de poder e de filosofia política dos poderes, prossegue o desenvolvimento das teorias contratualistas[84]. A este autor deve-se a limitação recíproca dos poderes, o que implicou a construção da teoria que veio defender o equilíbrio dos poderes, como forma de se autolimitarem uns aos outros, no sentido de se equivalerem entre si[85]. Daqui resulta o princípio da limitação do Estado, que retomaremos mais adiante, e que deverá ser reencontrado no presente século XXI, com efeitos sobre a estruturação dos sistemas tributários[86].

[84] Alguns autores do final do século XIX e início do século XX vieram atribuir a este filosofo político os méritos da teoria da separação de poderes, mas na sua obra ela não existe como um princípio, e quando fala na separação tem apenas como objetivo efetuar a diferenciação dos poderes. Neste sentido, veja-se: MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis* [*L' Espirit des Lois*]. Lisboa: Edições 70, 2011.

[85] Montesquieu contra as ameaças das tiranias despóticas que ameaçavam a liberdade política e, por inerência, a liberdade social e económica, vem defender a pluralidade de poderes e a moderação dos poderes do governo, o que na prática significava a limitação dos seus poderes.

[86] Para este autor, a liberdade, em particular a liberdade política, uma vez que estamos acima de tudo perante um filosofo político, seria assegurada pelo direito, pelas constituições moderadas e pela limitação recíproca dos poderes. Como o próprio sustentava "*para que se não possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder trave o poder*" - MONTESQUIEU, *op, cit.*, Cap. IV.

A sua visão para evitar abusos de poder é mais favorável aos instrumentos exteriores, do que aos interiores[87]. Neste sentido, defende a necessidade de contrapesos externos que limitem o desejo potencial de abusar do poder, uma vez que acreditava existir um desejo ilimitado de poder nos indivíduos.

Por seu lado, ainda na linha contratualista Jean-Jacques Russeau considera a existência de três estados[88], ou seja, o estado natural, o estado social marcado pela invenção da propriedade e o estado social estabilizado[89]. Por outro lado, retomaria a defesa da bipartição entre o estado de natureza e o pacto social, em que no primeiro associa a liberdade natural e a desigualdade natural, enquanto o segundo assume um caráter voluntário e como uma necessidade[90].

---

[87] Montesquieu apresentava uma grande desconfiança para com o íntimo e a fraternidade dos indivíduos. Como decorrência do poder visto de uma perspetiva negativa, o que vai de encontro ao posicionamento de Thomas Hobbes, que referiria que: "*É uma experiência eterna que qualquer homem que tenha poder é levado a abusar dele; ele está até que encontre limites"* - MONTESQUIEU, *op. cit*. Cap. IV.

[88] Neste sentido, veja-se: RUSSEAU, Jean-Jacques. *O Discurso sobre a Origem da Desigualdade Entre os Homens.* Paris: GF-Flammarion, 1992 [1755]. Edição portuguesa, coleção «Livros de Bolso/Grandes Obras», Publicações Europa-América.

[89] Segundo este autor no estado natural devia imperar uma *desigualdade natural*, que seria uma desigualdade limitada e estabelecida pela natureza, que resultaria de fatores como a idade, a saúde, as capacidades físicas e a qualidade do espírito e da alma. O segundo estado identificado como o estado social, marcado pela invenção da propriedade, veio a conduzir ao desenvolvimento da desigualdade moral ou política. Por último, no terceiro estado por si referido, que correspondia a um estado social estabilizado, diferentemente do anterior, teria o poder dos proprietários legitimado pelo direito. Neste sentido, veja-se: RUSSEAU, Jean-Jacques. *O Discurso sobre a Origem da Desigualdade Entre os Homens, op. cit.*, p. 167.

[90] Neste sentido, afirmaria que "*Creio que os homens chegaram a um ponto em que os obstáculos que prejudicam a sua conservação no estado de natureza levam a melhor devido à sua resistência às forças que cada indivíduo pode empregar para se manter nesse estado*" - RUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*. Paris: GF-Flammarion, 1966 [1762], Edição portuguesa, coleção «Livros de Bolso/Grandes Obras», Publicações Europa-América, p. 50.

No que respeita à voluntariedade, a mesma corresponderá ao mesmo tempo a um ato individual e coletivo, fazendo a ligação com a necessidade, ao dar-lhe uma forma adequada, em que defende de certo modo a compatibilização entre a liberdade no espaço social e a limitação da desigualdade. No que concerne à liberdade, haveria que encontrar uma forma de defesa e de proteção do indivíduo e dos seus bens contra todas as formas de agressão, e pelo qual da união de indivíduos, não obedecesse senão a si próprio, mantendo-se tão livre como antes dessa união[91]. No que respeita à limitação da desigualdade, a ideia de pacto substitui a igualdade natural pela igualdade moral e legitimada, com o escopo de tornar todos iguais por convenção e direito, embora salvaguardando a existência de um determinado grau de desigualdade, fruto das diferentes características naturais dos indivíduos[92].

Deste modo, Jean-Jacques Russeau herdou o posicionamento de cariz negativo e pessimista de Thomas Hobbes e de Montesquieu, mas seguiu a linha de Étienne de La Boétie quando apresenta uma crítica social e política acerca da ilegitimidade e da injustiça existentes na sociedade.

---

[91] Isto implicaria que a existência de instituições coletivas como o Estado não conduzisse a que o indivíduo deixasse de ser livre como o era antes da sua existência.

[92] Ao contrário dos seus antecessores, a sua antropologia tem uma importante natureza positiva e otimista, em que a liberdade deve ser garantida a todo o custo, bem como faz da liberdade um postulado essencial do pacto social e político, enquanto direito que é constantemente ameaçado por outros indivíduos e pelas instituições coletivas. Ainda assim, mantém uma antropologia igualmente negativa e de pessimismo, em que acima de tudo se trata de ceticismo para com a democracia. A esse propósito afirma que: "*se existisse um povo de deus, ele governar-se-ia democraticamente. Um governo tão perfeito não serve para os homens"* - RUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*, op. cit, p. 108.

Ainda no final do século XVIII, a conceção de Emmanuel Kant coloca o indivíduo como elemento central[93]. Este autor apresenta uma visão que se desenvolve sob duas vertentes, por um lado, o elemento natural e, por outro, o elemento histórico. Isto é, seguiu o entendimento que a liberdade, que se estende à razão, faz parte da natureza humana de todos os indivíduos, os quais correspondem igualmente a elementos mediadores entre a natureza e a história.

Na questão que nos interessa neste capítulo, acerca da construção da natureza humana, da igualdade e da justiça, numa ótica de construção da natureza da liberdade, este afirma que:

> "*a natureza quis que o homem obtivesse inteiramente de si próprio tudo o que ultrapassa o agenciamento mecânico da sua existência animal", por defender que a natureza apetrechou o indivíduo da liberdade de tomar opções*"[94].

Para Emmanuel Kant, além de se dever analisar essa dimensão naturalística da liberdade, observa, também, por um lado, a dimensão racional, que se encontra intimamente ligada com a dimensão de liberdade e, por outro, atenta para outras duas dimensões da natureza

[93] Segundo Emmanuel Kant, "*uma doutrina do conhecimento do homem, formulada de uma maneira sistemática (antropologia), pode realizar-se de um ponto de vista pragmático. O conhecimento fisiológico do homem visa a exploração do que a natureza faz do homem, o conhecimento pragmático aquela que o homem, como ente que age em liberdade, faz ou pode e deve fazer de si próprio"* - KANT, Emmanuel. *Antropologia do Ponto de Vista Pragmático*. Tradução de A. Renaut. Paris: GF-Flammarion, 1993, p.41.

[94] KANT, Emmanuel. *Ideia de Uma História Universal do Ponto de Vista Cosmopolita*, ed. bilingue alemão/português. Tradução de Rodrigo Naves e Ricardo R. Terra. São Paulo, Brasil: Brasiliense, 1986 [1784].

humana relativas à bondade e à tendência para o mal[95]. Por isso, defende um modelo de sociedade que promova o equilíbrio entre liberdade, lei e poder.

Segundo o seu entendimento encontrar-se-ia na *República* o poder com a liberdade e a lei, que deveria conduzir à criação de uma sociedade de cidadão do mundo. Esse seria o destino do género humano, o que parece conduzir ao que hoje poderíamos apelidar de sociedade global, a qual terá por princípio e em nosso entendimento tido a pretensão de defender uma visão federalista para o mundo[96]. Esta questão é fulcral quando se abordar a harmonização tributária em Portugal e Espanha.

Por fim, no século XIX avulta o pensamento de Johann Gottlieb Fichte e Alexis de Tocqueville. Ora, o primeiro vem apresentar uma dupla visão, tanto naturalista como historicista, em que reserva para a natureza humana a potencial liberdade e vontade, mas onde vem defender que a sua efetivação ocorre por via de um processo histórico. Na realidade, a sua definição de humanidade aproxima-se de um idealismo radical, por ter vindo contrariar a tradicional visão política e social. Tal sucede porque vem propor que a humanidade não é uma realidade acabada, mas algo que está constantemente por fazer,

[95] Este autor apesar da sua visão positiva e otimista a propósito da natureza humana, a mesma não é de cariz absoluto no seu pensamento, uma vez que entende que os indivíduos tinham um pendor inato para o mal.

[96] Este pensamento insere-se na linha crítica de Jean-Jacques Rousseau, com aspetos de uma vertente positiva e otimista e, outra, negativa e pessimista, pelo que se afasta da visão absolutamente otimista na natureza humana e do mundo.

devendo ser entendida como uma *promessa* de algo futuro[97]. Neste sentido afirmaria que "*a cláusula que declararia o contrato social imutável estaria por isso em contradição flagrante com o próprio espírito de humanidade"*[98].

Portanto, vem condenar o pensamento onde a evolução das ideias é inerte, onde aquilo que seria possível implementar numa sociedade se limitaria ao conhecido, recusando-se a compreender e a evoluir para novas conceções filosóficas[99]. A sua visão que não deixava de ter uma vertente otimista, evoluiu para uma vertente de maior pessimismo, por influência do pensamento maquiavélico.

Por seu lado, em Alexis de Tocqueville encontramos a criação do idealismo mais radical, de natureza emancipatória e libertária, o qual representa a visão liberal, nomeadamente, quanto ao antagonismo entre a igualdade e a liberdade, onde haveria de concluir que, por um lado, a igualdade seria uma ameaça à liberdade, como se verá nas consequências da implantação do Estado social. E, por outro, que deveria a liberdade de ser privilegiada neste confronto de princípios.

---

[97] Do seu pensamento resulta uma visão contrária à imobilização da sociedade, o que o leva a defender que o indivíduo seria maioritariamente histórico, como parte integrante de um processo de permanente autoconstrução.

[98] Com efeito, foi este mesmo autor que sustentou que "*nenhuma constituição política é imutável; está na natureza de todos modificarem-se*". Neste sentido, veja-se : FICHTE, Johann Gottlieb. *Contributions pour rectifier le jugement du public sur la Révolution française*. Tradução de J. Barni [1859], com uma apresentação de M. Richir, sob o título *Considérations sur la Révolution française.* Paris: Payot, 1974, pp. 125-126.

[99] No seu período mais radical critica a ideia de as conceções do presente serem elevadas e integradas na ordem natural, uma vez que esse posicionamento teria como único fundamento imobilizar a sociedade no presente. Com este comportamento sustentaria que a liberdade criadora seria limitada, eternizando o *status quo* conhecido e presente.

A sua linha emancipadora e libertária[100]implica segundo o pensamento de Benjamin Walter que a "*cada época terá de, de novo, atacar esta dura tarefa: libertar do conformismo uma tradição em situação de ser violada por ele*"[101], uma vez que a plena liberdade do indivíduo, passará pela "*luta para a liberdade do passado oprimido*"[102], que seria com razão a forma adequada de libertar o futuro com base em ações no presente. Tal tem o significado de que o futuro é construído no presente, mas que isso exige uma libertação do indivíduo para conceber o futuro, não com base em ideias cristalizadas no presente, mas por novas conceções que recorram aos princípios libertários do passado. É nesta linha de pensamento que entendemos que deveremos prosseguir, recorrendo a todo um conjunto de valores e princípios liberais das épocas passadas, mas que continuam a merecer a condenação e a repulsa do pensamento atualmente vigente na ciência jurídica.

Aqui chegados, como oportunamente o referimos, a compreensão da realidade que nos ocupa – sistemas tributários – carece do recurso a distintas ciências sociais, para além das ciências económica e jurídica. Assim, enquanto no ponto anterior dedicamos a nossa atenção a perceber as conceções antropológicas da natureza do

[100] Esta mesma linha emancipadora foi seguida por Johann Gottlieb Fichte.e Walter Benjamim, em que este último haveria de sustentar que se deve procurar no passado o pensamento esquecido, ostracizado e condenado, relativamente à emancipação perdida no trajeto da construção de uma sociedade que se desejava livres, mas que na realidade não é. Neste sentido, veja-se: BENJAMIN, Walter. "Sur le concept d'histoire", in *Écrits français*. Paris: Gallimard, 1991 [1940].
[101] BENJAMIN, Walter, *op. cit.*, p. 342.
[102] BENJAMIN, Walter, *op. cit.*, p. 347.

valor e princípio da liberdade, agora importará dar mais um passo, na apreciação do princípio da justiça. Este princípio apresenta-se como um ponto central para o desenvolvimento da conceção do sistema tributário de taxa plana.

A propósito do princípio da justiça, uma das ciências que devemos recorrer, para além da ciência política, é a sociologia. Em particular, através da sociologia da ação[103], desenvolvida por Luc Boltansky e Laurent Thévenot, que promove uma relação conexionada entre a sociologia e as filosofias políticas e morais. Assim, o recurso à ideia de indivíduos plurais, como resulta da conceção sociológica da ação, permite conciliar as diferentes conceções filosófico-antropológicas com as pretensões universalistas. Dos vários regimes de ação identificados por estes autores no final do século XX, interessa-nos com especial ênfase o regime de justiça-justificação pública. Este regime corresponde a um modelo de análise dos sentidos comuns da justiça numa determinada sociedade.

O regime de justiça-justificação pública tem em mente a apreciação do trabalho dos diferentes intervenientes políticos com poder decisório, dentro de uma lógica de dupla significação. Por um lado, para criticar o comportamento dos agentes na prossecução da justiça e, por outro, para justificar o seu modo de atuação na

[103] Na sociologia dos regimes de ação, *a ação é captada através do equipamento mental e gestual das pessoas, na dinâmica de ajuste das pessoas entre elas e com as coisas*, através do qual tenta resolver os diferentes acontecimentos e modos de compromisso existentes no mundo, recorrendo a um distinto teor conceptual, e sustentando que os indivíduos serão seres plurais, com distintos tipos de sentimentos para diferentes situações – BOLTANSKI, Luc; THÉVENOT, Laurent. *De la Justification – Les économies de la grandeur*. Paris: Gallimard, 1991.

prossecução do ideal de justiça. Assim, a modelação social que propõe o regime de justiça-justificação pública cria uma conexão entre a sociologia e as diferentes filosofias políticas[104]. Assim, a apreciação da justiça por recurso à utilização da sociologia dos sentidos comuns presentes na sociedade, encetou uma nova vertente no debate entre o relativismo jurídico e o universalismo.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

[104] Como afirmaram Luc Boltansky e Laurent Thévenot: "*O desenrolar das disputas quando elas põem de lado a violência, faz (...) aparecer constrangimentos fortes na busca de argumentos fundamentados apoiados em provas sólidas, que manifestam por isso esforços de convergência no âmago do diferendo. As construções da filosofia política constituem instrumentos privilegiados para a clarificação dessas restrições e para a explicitar completamente os fundamentos que estão na maior parte das vezes implícitos à linha dos argumentos trocados no vivo da ação*" - BOLTANSKI, Luc; THÉVENOT, Laurent, *op. cit.*, p. 26.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

PARTE III
OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS E OS IMPOSTOS
CAPÍTULO IV
A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS IMPOSTOS E DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1. A evolução histórica do sistema tributário e dos impostos portugueses

1.1. No Ancien Régime

O sistema tributário português no *Ancien Régime* (antigo regime) esteve centrado no comércio externo, constituindo os direitos aduaneiros a principal receita do Estado. Este tipo de impostos tinha a vantagem de permitir a arrecadação de elevados montantes de receitas, com pouca resistência política, uma vez que o imposto era pago no desembarque, tornando o imposto de certa forma insensível para a população[105].

O sucesso tributário associado à arrecadação de rendas de monopólio levou a que o aparelho administrativo-tributário não fosse implementado na sua plenitude[106].

[105] Neste sentido, veja-se: VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 16. Como este autor refere, existia ainda a vantagem de representar para o Estado um esforço de arrecadação diminuto, dada a sua concentração em poucos portos marítimos e limitado a um reduzido número de comerciantes.

[106] Os *tratos marítimos*, os *estancos* e a Alfândega de Lisboa representavam 65% das receitas - VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, p. 17

O modelo do sistema tributário manter-se-ia largamente intocado desde o período dos descobrimentos até às reformas liberais do século XIX, o que conduziria a uma certa atrofia da tributação interna. Ainda assim, as *sisas gerais* passaram a ser progressivamente encabeçadas, ou seja, consagrou-se o pagamento de montantes fixos e pré-determinados por cada povoação[107].

Esta época é marcada pelo desinteresse do Estado pelo comércio interno, que seria acima de tudo assegurado pelos Concelhos que o exploravam, apesar da manutenção das *sisas gerais*. Também, as *sisas gerais* eram cobradas pelos Concelhos, em função das concretas transações, entregado à Coroa o montante fixo do *cabrão*, mas guardando a diferença, os *sobejos da sisa*[108].

No que se refere aos impostos sobre o rendimento, no *Ancien Régime* destacava-se a *décima militar*, que foi criada para custear os encargos com a guerra da Restauração da Independência, mas que é igualmente apontada como o primeiro imposto geral sobre os rendimentos[109]. Na sua génese esteve a vontade de terminar com as

[107] Os *cabeções das sisas* representaram uma avença ou a capitação coletiva, que os transformaram numa espécie de imposto direto.

[108] Os Concelhos cobravam ainda as taxas de portagem, de passagem e muitos outros pequenos tributos sobre o comércio e circulação de mercadorias - VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, p. 18.

[109] A *décima militar* foi estabelecida pelo Alvará de 5 de setembro de 1641, por um período de três anos, mas que se viria a tornar definitiva no sistema tributário português, por via de uma taxa proporcional que em determinadas ocasiões atingiram os 30 % e noutras os 4,5%, fixando-se nos 10% com a reforma de 1762 até ser abolido pelas reformas do liberalismo. A *décima militar* previa um mínimo de subsistência, dispensando-se do seu pagamento os órfãos, os pobres e todos aqueles que apenas vivessem das esmolas e não tivessem qualquer outro tipo de rendimento. Neste sentido, veja-se: VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, p. 20

desigualdades na tributação, através da eliminação de privilégios de classe social.

1.2. Na época liberal[110]

Na época do liberalismo português é possível encontrar duas fases na evolução do sistema tributário, uma centrada nos decretos de Mouzinho da Silveira, em que se tentou eliminar os entraves tributários ao comércio e à indústria, bem como eliminar determinados poderes tributários da igreja e das classes senhoriais, que vinham de certa forma criando os primeiros fenómenos de dupla tributação. Na segunda fase, que foi desenvolvida sob a égide de Costa Cabral, e prosseguida depois da Regeneração, teve por objetivo a implementação de um moderno sistema de tributação interno. Este período concentrou-se essencialmente na tributação direta do património e do rendimento, oscilando entre um sistema de quotidade e de repartição[111].

Com Mouzinho da Silveira aboliram-se, por um lado, as *sisas* sobre bens móveis e semoventes, bem como os dízimos eclesiásticos, o que significou o fim do tempo dos poderes tributários da igreja[112].

---

[110] No que respeita aos desenvolvimentos na época do liberalismo veja-se com mais desenvolvimento VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, pp. 22-31.

[111] O sistema de quotidade implicava que à matéria tributável se aplicasse uma determinada taxa de imposto, sendo por isso desconhecida à partida a receita total que o imposto proporcionaria. Por seu lado, o sistema da repartição implicava que a receita global do imposto seria fixada como condição prévia, sendo depois repartida pelos contribuintes através de fórmulas variadas.

[112] A abolição das *sisas* sobre os bens móveis e semoventes ocorreu por meio do Decreto n.º 13, de 19 de abril de 1832, enquanto a abolição dos dízimos eclesiásticos ocorreu por via do Decreto n.º 40, de 30 de julho de 1832.

Por outro, procedeu à eliminação dos tributos e prestações senhoriais[113],.

Com o desmantelamento dos sistemas tributários menores, a primeira tentativa de reforma global do sistema tributário ocorreu sobre a égide de Costa Cabral em 1845, através da abolição da *décima militar* e a criação das contribuições predial, industrial e de juros. Porém, por motivos políticos tais contribuições viriam a ser abolidas, o que implicou que apenas décadas mais tarde voltariam a ser implementadas.

Em 1852, foi criada a contribuição predial, em 1860 seguiu-se a criação da contribuição industrial. Por último, a contribuição de juros foi instituída em 1887. A contribuição industrial pelo seu particular relevo incidiu inicialmente sobre os rendimentos do trabalho e da empresa, assente nas técnicas da repartição e da tributação por estimativa, com renúncia ao apuramento de rendimentos reais.

1.3. No século XX

O sistema tributário herdado dos períodos anteriores baseava-se na tributação indireta, decorrente do pensamento liberal do século XIX, que exigia especiais cautelas na tributação do rendimento e do património, por via da aplicação de taxas proporcionais, com o objetivo de não desincentivar o investimento. Como se poderá ver, esta questão vem agora a ser reavivada para os sistemas tributários, uma

[113] A abolição dos tributos e encargos senhoriais ocorreu por via do Decreto n.º 44, de 13 de agosto de 1832, o qual abrangeu tributos, como sejam, os direitos reais, os foros, as pensões, as quotas, os censos, as rações certas e incertas, as jugadas, as teigas, os laudémios, as lutuosas, os emprazamentos e subemprazamentos.

vez que uma das vertentes das taxas planas é a proporcionalidade. Este período da evolução do sistema tributário passou a ter uma nova preocupação – as questões sociais –, que são o elemento chave durante todo este período, sem que nunca tenha representado uma rutura com o *Ancien Régime*.

Na realidade, a grande modificação introduzida resultou da introdução da progressividade na contribuição predial[114], que à data correspondia ao imposto direto mais importante. A reforma centrada na progressividade viria a alargar-se à contribuição de registo[115].

1.3.1. A reforma de 1922[116]

A reforma fiscal de 1922[117] veio em sede de tributação do rendimento proceder à modificação do paradigma herdado do *Ancien Régime*, substituindo as contribuições de repartição. Neste período foi instituída a contribuição industrial, o imposto pessoal sobre o rendimento e o imposto sobre o valor das transações.

---

[114] A reforma passou a tributar os prédios rústicos, entre 7% e 17%, e os prédios urbanos entre 4% e 14% (taxas que vigoraram em 1913-1914). O Decreto de 4 de maio de 1911 reformaria a contribuição predial, como afirma VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, p. 32, colocando fim ao sistema "*reaccionário da proporcionalidade, sistema destinado a proteger uma casta plutocrata e a oprimir o trabalho nacional*".

[115] Esta contribuição onerava as transmissões gratuitas, cujas taxas variavam em função do parentesco e do valor dos bens, segundo uma taxa máxima de 17,75%, nas transmissões entre estranhos.

[116] Para maiores desenvolvimentos, entre outros, vejam-se: FAVEIRO, Vítor António Duarte. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português, Imposto Sobre o Rendimento.* Coimbra: Coimbra Editora, 1986, pp. 18–20; VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, pp. 31–43.

[117] Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922, procedeu à reforma global dos impostos sobre o rendimento, mas também dos impostos sobre o consumo.

A contribuição industrial era, por um lado, composta por uma taxa fixa, paga tendo em consideração o capital social ou o número de funcionários e, por outro lado, por uma taxa complementar de 10% incidente sobre os lucros reais. Com esta modificação abandonou-se o sistema de repartição, substituído pelo sistema da quotidade. Também, o imposto sobre o rendimento passou a incidir sobre os valores reais e não sobre meras estimativas ou presunções.

O imposto pessoal de rendimento passou a incidir sobre todos os tipos de rendimentos, tal como sucede hoje com os modernos impostos pessoais sobre o rendimento, com deduções subjetivas e objetivas, cujas taxas variavam entre 0,5% e 30%. Esta reforma foi demasiado avançada para a sociedade portuguesa da época, representando a introdução dos primeiros impostos gerais sobre o rendimento, que dadas as dificuldades de aplicação sofreu várias amputações[118].

1.3.2. A reforma de 1929[119]

Após a reforma de 1922 seguiu-se a de 1929, que abandonou a ideia da tributação real[120], regressando ao conceito de valores normais

[118] Em 1923 foram publicadas instruções provisórias que levaram a que a contribuição industrial se reduzisse a uma mera taxa sobre a faturação e, em 1928, extinguiu-se o imposto pessoal sobre o rendimento pelo arcaico imposto complementar.

[119] Para maiores desenvolvimentos sobre esta reforma, entre outros, vejam-se: VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, pp. 31-43; FAVEIRO, Vítor António Duarte, *op. cit.*, pp. 20-24.

[120] Esta reforma foi considerada uma reforma tributária de emergência para salvar as finanças públicas, procurando-se estabilizar o imposto através da garantia de um certo volume de receitas, instituindo o regime de tributação dos rendimentos normais.

ou presumidos. Assim, a contribuição industrial passou a contemplar três grupos: (i) o grupo A dos ofícios tributados por taxa fixa; (ii) o grupo B das sociedades anónimas e em comandita por ações, tributadas pelo seu capital, à taxa de 3,5%; (iii) o grupo C respeitante aos restantes contribuintes do comércio e da indústria, tributados à taxa de 15% sobre o montante de lucros presumidos.

Nesta reforma foi criado o imposto profissional, que abrangia entre outros os profissionais liberais.

1.3.3. A reforma de 1958-66[121]

O sistema tributário quanto aos aspetos herdados da reforma de 1929 manteve-se inalterado durante várias décadas, mas nos anos sessenta e setenta, o crescimento económico, o desenvolvimento industrial e o surgimento de uma verdadeira administração pública, criaram as condições necessárias para a sua evolução.

Com a reforma tributária de 1958-66[122], através da renovação da contribuição industrial, passou-se a sujeitar as empresas de maior dimensão à tributação pelos rendimentos reais, enquanto as de menor dimensão mantiveram-se no sistema de lucros presumidos. Com a maturidade do sistema tributário introduziu-se um conjunto alargado

[121] Para maiores desenvolvimentos sobre esta reforma, entre outros, vejam-se: FAVEIRO, Vítor António Duarte, *op. cit.*, pp. 24-37; VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, pp. 31-43.

[122] A reforma pretendeu reconduzir o sistema ao princípio da legalidade, aumentar a justiça tributária, introduzir métodos de apuramento dos rendimentos reais efetivos, ampliar e reforçar as garantias dos contribuintes, limitar a discricionariedade e o arbítrio da administração tributária, adaptar o sistema tributário ao desenvolvimento económico do país, e fazer participar o contribuinte do ato tributário.

de isenções, bem como estabeleceram-se regimes especiais para as sociedades de desenvolvimento regional e para as sociedades gestoras de participações sociais, com medidas de estímulo ao reinvestimento dos lucros[123].

1.3.4. A reforma de 1989[124]

Apesar das convulsões políticas dos anos setenta, apenas, em 1986, com a entrada de Portugal para a CEE se deu a reforma tributária seguinte. A reforma dos anos oitenta trouxe para Portugal o imposto sobre o valor acrescentado e dois impostos sobre o rendimento, um sobre as pessoas singulares e outro sobre as pessoas coletivas. Concentrando a atenção nos impostos sobre o rendimento, o IRS[125] foi criado como um imposto progressivo, com discriminação positiva dos rendimentos do trabalho, mas retirando à progressividade determinados tipos de rendimento, como sejam, as mais-valias e os rendimentos de capitais[126], sujeitos a taxas especiais ou a taxas liberatórias[127].

---

[123] O código da contribuição industrial foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963.

[124] Para maiores desenvolvimentos sobre esta reforma, entre outros, veja-se: VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, pp. 31-43.

[125] O IRS foi criado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, o qual entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, abolindo o imposto profissional, o imposto de capitais, a contribuição industrial, a contribuição predial, o imposto sobre indústria agrícola, o imposto complementar e o imposto de mais-valias.

[126] Atualmente os rendimentos prediais passaram também a estar sujeitos a taxas desprovidas da progressividade, sendo tributados segundo uma taxa especial de 28%, sem prejuízo da opção pelo englobamento, mas que representa a exceção e não a regra.

[127] No que concerne ao IRC, a preocupação centrou-se na abertura da economia portuguesa ao exterior, de modo a tornar o país competitivo e atraente do ponto de

Esta reforma veio a implementar em Portugal um sistema tributário moderno, em linha com o que ocorria na europa ocidental mais desenvolvida, embora não isento de problemas e constrangimentos, que ainda hoje perduram.

1.4. No século XXI[128]

No final do século XX e início do século XXI, o sistema de tributação modificou-se, através da alteração do paradigma tributário centrado nos impostos sobre o rendimento, que constituiu o pilar da moderna forma de tributação do século passado. Tal modificação implicou "*a difusão dos impostos sobre o consumo como o modo mais simples de financiar o orçamento*"[129].

A verdadeira reforma deste século ainda se encontra por realizar, sendo que a mesma deverá passar pela introdução do pilar da simplificação dos sistemas fiscais[130], através da alteração dos atuais paradigmas teóricos, questão que a presente tese pretende avançar com

vista tributário. Nessa época a taxa de imposto foi fixada em 36,5%, porém desde então tem vindo a ser reduzida progressivamente.

[128] Sobre o caminho da fiscalidade do século XXI veja-se a obra *ob. cit.* de Sérgio Vasques, pp. 43-47; SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues. "Os desafios do estado fiscal e a transparência fiscal", *in Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, José Casalta Nabais; Suzana Tavares da Silva (ed.). Coimbra: Almedina, 2011, pp. 129-166.

[129] SANCHES, Saldanha. "A Evolução Fiscal Europeia: Mitos e Realidades", in *Fisco*, 80/81, 1997, pp. 3-12.

[130] Sobre o esforço de simplificação, em especial das obrigações acessórias veja-se o Decreto n.º 195/XII, de 20 dezembro de 2013, que procede à reforma da tributação das sociedades, por via da eliminação, modificação e revogação de obrigações acessórias, substituição da obrigação de obtenção de prévias autorizações da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pela mera comunicação do sujeito passivo e o alargamento e uniformização de prazos para cumprimento dessas obrigações.

a ideia da aplicabilidade das taxas planas, fundadas nos valores da liberdade, do individualismo e da justiça.

Na época em que vivemos são várias as questões que se levantam, motivadas pela crescente integração dos mercados económicos, comerciais e financeiros, pela globalização, pela crise económico-financeira, pela sustentabilidade financeira dos Estados[131] e respetivos sistemas sociais e fiscais e, ainda, fruto da crescente concorrência tributária internacional. Os exemplos destas dificuldades foram devidamente evidenciados no *Relatório Ruding*[132], no qual muitas das suas recomendações com mais de vinte anos ainda se encontram por concretizar. Esta circunstância decorre da complexidade em articular os vários sistemas tributários do espaço da UE.

Na atualidade, é evidente na esteira das advertências do *Relatório Ruding* que não existe inteira neutralidade tributária na tributação dos rendimentos, o que implica escolhas mais racionais no investimento e na localização da residência de pessoas físicas e jurídicas, assentes na maior ou menor tributação e não na rentabilidade real. Deste modo, o sistema erigido não vem respeitando os princípios

[131] NABAIS, José Casalta. "Da sustentabilidade do Estado fiscal", in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, ed. José Casalta Nabais, Suzana Tavares da Silva. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 11–56.

[132] RUDING, Onno; BUITLEIR, Donald de; DESCOURS, Jean-Louis; GASCON, Lorenzo; GATTO, Carlo; MESSERE, Ken; RÄDLER, Albert; VANISTENDAEL, Frans. *Rapport du Comité de Reflexion des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Entreprises*. Luxemburg: Office des publications officielles des Communautés européennes, 1992.

basilares da neutralidade e eficiência tributária, como já havia advertido Gloria Teixeira[133].

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

[133] TEIXEIRA, Glória. *Taxing Corporate Profits in the EU: A Comparative Study of the Portuguese, British and Dutch Systems.* [s.l.]: Kluwer Law International, 1997.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO V
OS CONCEITOS DE SISTEMA TRIBUTÁRIO E DE ESTADO

1. O sistema tributário e o imposto

1.1. O sistema tributário

O sistema tributário deve ser entendido como o conjunto de tributos em vigor num Estado e a forma como estes se interrelacionam[134]. Esta é a denominada noção clássica de sistema tributário, que foi adotada tanto pela constituição do reino de Espanha como pela Constituição da República Portuguesa[135].

Como salienta Freitas Pereira, a Constituição ao enunciar objetivos para o sistema tributário, "*reconhece claramente a necessidade de os impostos se articularem entre si de modo ordenado, de que resulte um conjunto global coerente em face dos objetivos visados e em interação com estes"*[136]. Este posicionamento alarga a

[134] O ordenamento jurídico português e espanhol reconhecem nas respetivas legislações como tributos os impostos, as taxas e as contribuições fiscais. Cfr. artigo 3.º, da Lei Geral Tributária português, e artigo 157.1b), da Constituição espanhola, e, ainda, art.º 2.2, da Ley General Tributaria (de Espanha), em que nesta última se prescreve que "*Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos*". Neste âmbito, veja-se ainda, FERREIRA, Eduardo Paz, *op. cit.*, p. 190.

[135] O artigo 103.º, n.º 1, da CRP, estabelece que "*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza"*.

[136] PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade.* Coimbra: Almedina, 2011, p. 59 e ss. O seu pensamento segue a teoria de Bertalanfy, segundo a qual, o sistema se deve centrar nos objetivos e na globalidade das soluções. Isto é, para além de um conjunto ordenado de impostos, estes autores defendem a importância das *relações dinâmicas que se estabelecem entre as suas várias componentes e entre o sistema fiscal e outros sistemas.* Este autor defende ainda que a análise do sistema tributário

noção num sentido mais dinâmico, uma vez que um sistema tributário é mais que um mero somatório de impostos[137], pelo que o devemos entender como o resultado de compromissos políticos e não de uma construção deliberada, voluntária e descontextualizada, sendo o resultado da evolução histórica que o antecede[138].

A solução mais adequada, tendo em conta as constantes mutações políticas e legislativas, passa por um sistema tributário dinâmico, com abandono de posicionamentos mais estáticos, mas sem perder as suas traves mestras orientadoras. Assim, os sistemas fiscais deveriam ser vistos com *um conjunto de unidades*, que integradas numa sociedade aberta se devem interrelacionar com o mundo exterior, abertas à sua mutação, mas, também, elas próprias promovendo a mutação da sociedade em que atuam.

Por outro lado, Teixeira Ribeiro afirmou que:

> "*Um sistema fiscal* [diremos tributário] *pode ser encarado do ponto de vista da equidade, da eficiência e da administração. Daí que só tenhamos um sistema fiscal óptimo quando ele o seja em cada um desses três aspetos. Isto é, quando seja simultaneamente: a) realize a igualdade horizontal e vertical, sendo óptimo*

deve ter em consideração o domínio normativo, económico, organizacional e psicossociológico.

[137] Neste sentido, veja-se: ROSNAY, Joel de. *Le Macroscope - Vers une Vision Globale*. Paris: Ed. de Seuil, 1977; LUGAN, Jean-Claude. *La Systémique Sociale*, Paris: PUF, 1993. Estes autores dão conta que o conceito clássico de sistema tributário se modificou, no sentido de uma interação dinâmica e organizada de um objetivo.

[138] Neste sentido, veja-se: NEUMANN, Fritz. *Manuel de Droit Fiscal.* Paris: Librairie Générale de Droit el de Jurisprudence, 1986.

do ponto de vista da justiça; b) apenas produza, através do lançamento e cobrança dos impostos, efeitos-rendimento, e não também efeitos-substituição, pelo que não gera encargos excedentes, sendo portanto, óptimo sob o ponto de vista da eficiência; c) se mostre de gestão fácil e económica para o Estado e comodo e compreensível para o contribuinte, sem óptimo finalmente, sob o ponto de vista da administração"[139].

Com base nestes entendimentos, por um lado, tal como ontem continua hoje a fazer sentido que nos perguntemos se será possível construir uma noção de justiça e de sistema tributário que consiga por via da redistribuição atingir o elemento da igualdade, tanto na sua vertente da justiça como da eficiência. Por outro, verifica-se que os sistemas fiscais dos países ibéricos são pesados, com significativa dependência da tributação indireta, que tributa operações realizadas no exterior e que se apresentam como sistemas fiscais redistributivos.

O desenvolvimento crescente da vertente do Estado Social tem promovido e aumentado a pressão tributária, colocando em causa a manutenção da ideia de solidariedade social, que tem estado na base da criação e justificação dos impostos como um preço a pagar por uma sociedade organizada, mas que estará a atingir o seu limite[140].

---

[139] RIBEIRO, Teixeira. "A Justiça na Tributação", in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XXX, 1987, p. 157 e ss.

[140] Como salienta Sérgio Vasques, "*os contribuintes, mais ligados agora às profissões independentes, clamam pela simplicidade e racionalidade do sistema fiscal*" – VASQUES, Sérgio, *op. cit*., 2011.

Acrescente-se, que os indivíduos exigem atualmente um sistema tributário mais simples, acessível, menos oneroso, compreensível e incentivador da atividade económica. Os sistemas vigentes são, aliás, bastante ilusórios, e apesar de as leis constitucionais continuarem a afirmar a progressividade (taxas marginais crescentes), a verdade é que cada vez mais tipos de rendimento estão sujeitos a uma tributação segundo uma taxa marginal constante, deixando as taxas marginais crescentes essencialmente para os rendimentos do trabalho dependente.

Se fosse possível atingir um ponto ótimo estaríamos confrontados com um *sistema fiscal ideal*, no qual existiria um *bom imposto*[141]. Neste jogo de interesses, ambas as partes desejam dominar e controlar os impostos, sendo esta uma das justificações para o aparecimento dos grupos de interesse[142]. A consideração do que seja um *sistema fiscal ideal*[143] tem caído no erro de se deixar influenciar

[141] A primeira teorização com rigor sobre este conceito foi elaborada por Adam Smith – *vide* FERREIRA, Eduardo Paz, *ob. cit.*, p. 191, PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *ob. cit.*, p. 63 e FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro, op. cit.*, 2004, p. 168 – para o qual um "*bom sistema fiscal"* deveria ser composto por alguns princípios basilares: *a justiça, a certeza, a comodidade e a economia*.

[142] Neste sentido, veja-se: com maior desenvolvimento sobre a temática dos grupos de interesse (CRUZ, José Neves. *"Análise Económica da Procura no Mercado Político*", *op. cit.*, 2009. Do mesmo autor veja-se ainda "*Desafios Jurídicos, Económicos e Políticos às Crises Mundiais*", *op. cit.*, 2011) – "*Recorrendo à teoria da "Public Choice" no estudo da ação dos grupos de interesse sabe-se que em democracia por detrás de decisões coletivas existem jogos de conflitos de interesse, que resultam em equilíbrios da escolha pública através do sistema político".* Estes grupos de interesse apresentam-se mais institucionalizados nos países anglo-saxónicos e menos nos países europeus continentais, que os vêm como um mal da sociedade.

[143] FERREIRA, Eduardo Paz, *in ob. cit.*, p. 191, chama a atenção para o facto das noções de *sistema fiscal real* e de *sistema fiscal ideal* serem distintas. Por seu lado,

por fatores ideológicos e políticos, o que retira objetividade aos estudos e torna os sistemas fiscais inseguros e voláteis à mudança de ciclos políticos.

Os sistemas fiscais convivem sempre com o insanável e complexo problema da escolha, compatibilidade e preferência entre eficiência e equidade[144] ou, nas palavras de Musgrave[145], entre a afetação, a estabilidade e a distribuição. Ora, nesta questão, parece evidente que o legislador português e espanhol optou pela equidade em detrimento da eficiência do sistema tributário. Para tal, optou por um sistema de taxas marginais de imposto crescentes, assente numa ideia de igualdade tributária e justa redistribuição dos encargos.

Em síntese, a situação e as circunstâncias descritas levam a que a pergunta atrás colocada, de saber se é possível construir uma noção de justiça que consiga por via da redistribuição atingir a igualdade na sua dupla vertente de justiça e eficiência, deve merecer obviamente uma resposta negativa. A esta conclusão já chegou Teixeira Ribeiro nos anos oitenta, quando aí afirmou que "*não é possível atingir ao*

Stiglitz refere como sendo desejáveis algumas características para os sistemas fiscais, nomeadamente, "*a eficiência, envolvendo a necessidade de não introduzir distorções e, se possível, contribuir para a eficiência da economia, a simplicidade administrativa, a flexibilidade, permitindo a adequação a diferentes circunstâncias, a responsabilização política, envolvendo a transparência e a justiça com o tratamento igual daqueles que estão em situações iguais e exigindo mais aos que podem pagar mais*" - STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*, *op. cit*., 2000, p. 456, também citado por Eduardo Paz Ferreira (*ob. cit.)*, nota de rodapé 406, p. 192.

[144] Vejam-se autores como Richard Musgrave, Adam Smith, John Stuart Mill, David Hume e Keynes, sobre o debate da justificação e dimensão da intervenção do Estado.

[145] MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice*, *op. cit.*, 1989.

mesmo tempo os três objetivos"[146]. A esta mesma conclusão haveria de chegar já no corrente século XXI Diogo Leite Campos quando se questiona se as normas legais em termos de sistema tributário podem ser construídas com base numa pura orientação de princípios de justiça[147]. Pelo que dentro de uma aparente simplicidade dos postulados dos sistemas tributários de taxas progressivas e redistributivas, existe uma enorme complexidade, resultante da impossibilidade, enquanto modelo absoluto, de conciliar o modelo redistributivo com a eficiência, cuja mudança nos tributos acarreta efeitos perversos no equilíbrio do sistema tributário, os quais não são apenas financeiros, mas também, sociais, psicológicos e morais[148].

Apesar da questão de o sistema tributário corresponder a um tema secular, o mesmo ressurgiu a partir do momento que os Estados passaram a competir fiscalmente entre si, pelo fenómeno da erosão das bases de tributação, o que daria origem ao desenvolvimento de uma ainda maior complexidade do sistema tributário. Pelo que cumpre voltarmos a questionar se o Estado se deve envolver a título principal, de forma tão interventiva e condicionadora da vida em sociedade, nomeadamente, por via dos amplos recursos que são por si capturados

[146] RIBEIRO, Teixeira, *op. cit.*, p. 156 e ss.
[147] CAMPOS, Diogo Leite. "A Justiça e Arrecadação nos Impostos Portugueses – Um sistema esgotado", in *Sistema Tributário do Estado dos Cidadãos.* Coimbra: Almedina, 2006. Também, já Arthur Cecil Pigou havia constatado que a obtenção de um sistema geral de normas não permitiria obter um ótimo absoluto, mas antes apenas ótimos relativos - PIGOU, Arthur Cecil. *A Study in Public Finance*. Londres: Macmillan & Co. Ltd., 1928, com tradução espanhola, *Un Estudio de Finanzas Públicas*, Madrid: Centro de Estudios Fiscales, 1976.
[148] Neste sentido, veja-se: PUVIANI, Amílcar. *Teoria della Ilusione Finanziaria*. Palermo: [s. e.], 1903; GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princippi di Politica, Diritto e Scienza della Finanze*. Pádua: Cedam, 1929.

na esfera pessoal dos indivíduos. Como melhor veremos, sobre a questão se deve o indivíduo governar o seu próprio futuro, estamos em crer que a resposta deve ser afirmativa, o que implica garantir-lhe um amplo espaço de liberdade. Por outro lado, aquilo que é hoje conhecido por Estado de bem-estar deve ser promovido pelo próprio indivíduo[149].

Em suma, na atualidade vive-se numa quimera de efeitos perversos, em que se tenta alcançar artificialmente a equidade e a igualdade entre os indivíduos.

1.2. O imposto

Os postulados dos impostos podem ser encontrados, com aproximação à realidade moderna, desde logo em Adam Smith, onde se encontram os princípios da justiça, da certeza, da comodidade e da economia do imposto[150]. Em interligação com o imposto está a ideia sedutora do nivelamento da riqueza, uma vez foi esta que, transformada em objetivo, conduziu à generalização da defesa dos impostos progressivos. Isto implicou que se olhasse em primeiro lugar para a repartição e não para a produção do rendimento, sob o argumento que desta forma se atingiria a justiça social. Contudo, se

[149] Como afirma João Ricardo Catarino "*as sociedades humanas não são o somatório de indivíduos e muito menos indivíduos-médios"* - CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual.* Coimbra: Almedina, 2008, p. 22.

[150] SMITH, Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations"*. Londres: Methuen an Co. Ltd, com edição portuguesa sob o título *Inquérito sobre a Natureza das Causas da Riqueza das Nações, op. cit.*, 1983 [2002]. Do seu pensamento pode ainda retirar-se a defesa da iniciativa privada como a melhor forma de produzir, de efetuar a distribuição de recursos e de alcançar a propriedade social.

hoje se continua a discutir este problema só pode significar que a "receita" do sistema de impostos progressivos sobre o rendimento falhou.

O imposto e o Estado ou, por outras palavras, o tributo e o poder político, estão no epicentro da discussão dos últimos 300 anos, que o diferente contexto histórico não modificou aquilo que se continua a discutir. Do confronto dos ideais de liberdade, de igualdade e de justiça, ter-se-á de concordar sobre a ideia da existência de uma base sólida para a defesa do individualismo, o que nos leva a concordar com Teixeira Ribeiro, quando afirmou que existe um sentimento como se a justiça na tributação "*não fosse exequível no mundo dos factos; só no mundo das ideias*"[151]. Com efeito, hoje o que se persegue não é verdadeiramente a justiça tributária, da qual estamos muito distantes, mas a justiça social. Isto é, usam-se os tributos para atingir uma utópica igualdade social, o que acarreta uma discussão insolúvel de modelos sociais, que arrastam os tributos e, em particular, os impostos sobre o rendimento para uma missão que não deveria ser sua.

Neste sentido, a progressividade foi recorrentemente apontada como um requisito essencial da capacidade contributiva, pelo que assente numa teoria marginalista, foi-se entendendo que os impostos progressivos eram aqueles que respeitavam as forças económicas dos contribuintes. Ainda assim, o consenso nunca foi absoluto em torno da progressividade dos impostos[152].

---

[151] RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. "A Justiça na Tributação", *op. cit.*, 1987.

[152] Por exemplo, Federico Flora alertava que "*la celebre questione dell'imposta proporzionale o progressiva una delle più difficili della politica tributaria e delle più discusse da filosofi, politici, economisti e finanzieri di ogna scuola, sia*

A existência de progressividade é assim um dos alicerces das teorias da justiça social de todo o século XX, no âmbito das ciências jurídico-tributárias. Neste ponto existe quase uma unanimidade na defesa da progressividade, enquanto meio de atingir a igualdade e a justiça social, o qual tem apoio constitucional tanto em Portugal como em Espanha. Ainda assim, o mesmo apresenta-se de modo pouco preciso e de construção bastante abstrata, de onde não se pode retirar soluções finalísticas para os problemas que se propõe resolver, pois não concretiza o grau de progressividade exigível[153]. Assim, enraizou-se a ideia que a justiça social deve ser prosseguida com base em impostos progressivos, para que o Estado garanta aos indivíduos uma série de serviços, no âmbito de políticas públicas, embora as mesmas sejam criticadas pelas mais variadas razões, com fundamento num conjunto de ineficiências e externalidades. Serão estas últimas que vêm justificando a intervenção pública, cujo sistema tributário surge como um instrumento de compensação.

Apesar de quase não se discutir, essa unanimidade começa a desvanecer-se, com base maioritariamente nos estudos económicos das Escolas Austríaca e de Chicago, onde avultam nomes como Ludwig von Mises, Friedrich Hayek, Arthur Seldon, James Buchanan; Rothbard, Gordon Tullock e Milton Friedman. Estes autores colocam em causa a visão altruísta da atuação do Estado e egoísta do mercado,

---

dall'aspetto fiscale come dall'aspeto sociale che, specialmente in simile argomento, ocorre sempre tenere nettamente divisi" - FLORA, Federico. *Manuale della Scienze delle Finanze*, 4.ª ed.. Livorno: Raffaello Giusti, 1912.

[153] Neste sentido, veja-se SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal.* Lisboa: Lex, 1998, p. 146.

o que é visível nas teorias da escolha pública, por resultar do individualismo a forma mais adequada de solidariedade social. Neste sentido, mostra-se fulcral analisar no ponto seguinte alguns destes autores, para compreender, primeiro, as soluções alternativas de Estado e, segundo, os modelos alternativos para um sistema tributário[154].

Neste momento existe uma manifesta insatisfação quer com o modelo político de Estado, quer com o sistema tributário progressivo, devido à armadilha da progressividade, que nos alertava em 1953 Walter J. Blum e Harry Kalven[155]. As soluções no mundo ocidental têm sido especialmente debatidas em Itália pela doutrina, que nas últimas décadas tem estudado diferentes modelos de sistemas tributários ideais[156].

---

[154] Ainda que mais modestamente do que o sistema tributário que propomos, João Ricardo Catarino afirma que: "(…) *nego os termos e o modo como ela* [progressividade] *se tem efetuado. E considero que a ela se pode chegar como modelos tributários mais simples, mais eficientes e ainda assim mais solidários*" - CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008, p. 36. Por exemplo, Klaus Tipke sob o ponto de vista jurídico e não de política social descartou a necessidade do sistema tributário progressivo, defendendo que a capacidade contributiva também é respeitada pelo recurso ao princípio da proporcionalidade. O problema está em grande medida na margem de conformação que a lei fundamental (constitucional) dá ao legislador ordinário, uma vez que se a mesma for taxativa quanto à progressividade não haverá margem para introduzir taxas proporcionais, sem prejuízo de se puder discutir modelos que garantam um patamar mínimo de progressividade. No caso da constituição portuguesa, esta atribui como fim fundamental do Estado, a promoção da justiça social, a defesa da igualdade e a correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, designadamente através da política tributária.

[155] BLUM, Walter J.; KALVEN, Harry. *The Uneasy Case for Progressive Taxation*. Chicago: University of Chicago Law Review, 19, n.º 3, 1952, com tradução castelhana sob o título de *El Impuesto Progressivo: Un tema Difícil*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

[156] Neste sentido, veja-se: VALIANI, Rolando; LONGOBARDI, Ernesto. *L'ésperienza della Francia e della Gran Bretagna: Quali indicazioni per la Politica*

Apesar das anunciadas reformas nos países da europa ocidental, a verdade é que com poucas exceções, os sistemas tributários mantêm-se progressivos, sem que as modificações cheguem ao epicentro do problema.

Ao contrário da pretendida justiça social, o sistema tributário e os impostos padecem de uma crescente complexidade, sem que o recurso a taxas progressivas tenha um efetivo e sólido suporte científico. Com efeito, é cada vez mais notório que os indivíduos estão insatisfeitos com o atual modelo, em especial com os impostos que pagam face aos benefícios que obtêm do Estado. A prometida redistribuição de riqueza e de rendimentos faliu, pois, para lá da existência de uma carga tributária oculta e de formas de tributação que constituem verdadeiras fraudes face aos princípios constitucionais que proíbem o confisco, que em vez de protegerem os indivíduos contra o Estado estão a ser subvertidos em sentido oposto[157].

A existência de um imposto único é uma ideia com fortes antecedentes históricos, enquanto um modelo ideal para uma nova realidade, não apenas nacional ou para os países de Portugal e Espanha, mas também, internacional. Não se pretende apresentar uma proposta finalística de um sistema tributário, pois aí também se corria

Tributária; TREMONTI, Giulio. *Strumenti Giuridici Utilizzabili*, in *La Crisi dell'imposizione Progressiva sul Reddito*, Milão: ed. Franco Angeli, 1984. Igualmente, se veja: STEVE, Sergio. *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*. Mondo Economico, 1980, pp. 79-83.

[157] Este fenómeno evidencia que as políticas, sistemas tributários e os impostos não são meios aptos a prosseguir fins extrafiscais (justiça social).

o risco de se entrar numa nova utopia[158], mas apenas contribuir para a construção dos seus pilares teóricos e dos seus princípios basilares, pelo qual deverá ser estruturado, com a atribuição de um novo papel ao princípio da simplicidade, enquanto corolário da igualdade tributária.

1.3. O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está inserido no âmago das convicções morais da sociedade, sendo o resultado da igualdade tributária, a qual tem uma função de legitimar a aplicação das leis fiscais[159]. Assim, trata-se de um conceito económico, mas também jurídico, com um conteúdo de justiça, que se configura como um pressuposto da lei tributária[160]. O modo como o mesmo seja construído irá influenciar os poderes e os limites da ação pública, bem como o comportamento de cada indivíduo no que respeita à promoção e à

[158] Sobre as utopias dos modelos fiscais face às aspirações coletivas da sociedade ou que lhe são incutidas pelo poder político dominante, veja-se, em particular: BELTRAME, Pierre. "Utopies Fiscales et Idéologies Politiques", in Revue Française de Finances Publiques, n.º 29, *Les Utopies Fiscales*, Paris, 1990.

[159] Neste sentido, veja-se BUJANDA, Fernando Sainz de. *Lecciones de Derecho Financero*, 9.ª ed. Madrid: Universidad Complutense, 1991, p. 106. Também, no mesmo sentido veja-se: TIPKE, Klaus. "Os Limites da Integração em Direito Tributário", in *Direito Tributário Actual*, Rui Barbosa Nogueira (coord.), Vol. III. São Paulo: Resenha Tributária editores, 1983, pp. 518-519.

[160] Neste sentido, veja-se: NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 2.ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1969, p. 9; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7.ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997; JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, 2.ª ed. Buenos Aires: Abbeledo-Perrit, 1971, p. 85; e FAVEIRO, Vitor. *Fiscalidade Nacional Contemporânea.* Lisboa: Ministério das Finanças, 1964, pp. 100 e ss.

defesa do seu próprio bem-estar. Deste modo, influi na responsabilidade individual de cada um[161].

O princípio da igualdade conheceu uma enorme evolução ao longo dos últimos séculos, pelo que a igualdade tributária é expressada pelo princípio geral da igualdade, constante dos textos constitucionais[162]. Como afirma Fernando Sainz de Bujanda "*la ley es la fuente formal del Derecho que más puede facilitar un acercamiento efectivo al postulado de la capacidad de pago"*[163]. Tal é um princípio de igualdade formal, mas também, de igualdade material, que impede o legislador de diferenciações arbitrárias, bem como de tratar desigualmente o que é igual ou igualmente o que é desigual, ou a discriminar para compensar certas desigualdades fácticas. Porém, no pensamento liberal esta vertente material não era acolhida, antes a igualdade tributária era retirada da igualdade geral, com a limitação de tomar em consideração a capacidade contributiva[164]. Isto é, da existência de capacidade económica para suportar impostos haveria uma certa medida de capacidade contributiva, ou seja, a capacidade contributiva seria um elemento do princípio da igualdade ou um seu

[161] Conforme afirmou Arthur Pigou "(…) *it's not possible to raise revenue through any system of general rules in a manner conforming to the absolute optimum*" - PIGOU, Arthur Cecil. *A Study in Finance* Public, *op. cit.*, pp. 93-94.
[162] Neste sentido, vejam-se: CANOTILHO, Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.ª ed., revista, Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 13.º; MIRANDA, Jorge. *A Constituição de 1976*, vol. II. Lisboa: [s. e.], 1978; DOURADO, Ana Paula. "O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa", in *Cadernos de CTF*, n.º 307/309, Lisboa, 1995.
[163] BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda Y Derecho*, vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 254.
[164] Neste sentido, veja-se: NABAIS, José Casalta de. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, op. cit.*, p. 435; CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1999, pp. 353 e ss.

subprincípio[165], pelo que decorria a desnecessidade da sua consagração constitucional[166]. Por isso, a capacidade contributiva funciona como um limite ético e fundamento do imposto, por ter a virtualidade de condicionar os factos que poderão estar inseridos no modelo de incidência tributária[167].

Segundo José Luís Pérez de Ayala e Eusebio Gonzalez o mesmo é entendido como "(…) *una exigencia ética de la justicia. Otra, que ya va siendo hora de que la ciencia no tema demasiado vincularse a juicios de valor*"[168]. É assim resultado das ideias de justiça e de igualdade, pelo que os indivíduos devem ser tributados de modo igual, pela riqueza que possuem, não devendo ser tributado o mínimo necessário para a sua subsistência, bem como garantido que a tributação não seja excessiva ou confiscatória[169].

Na esteira do pensamento de John Stuart Mill, a igualdade tributária é composta por dois elementos: generalidade e

---

[165] Neste sentido, veja-se: COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 458.

[166] Neste sentido, veja-se: TABOADA, Carlos Palao. "Isonomia e Capacidade Contributiva", in *Revista de Direito Tributário*, 4/126, São Paulo, [s. d.].

[167] Neste sentido, vejam-se: GONZALEZ, Eusebio; PERÉZ DE AYALA, José Luís. *Curso de Derecho Tributario*, 2.ª ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978; PERÉZ DE AYALA, José Luís. *Ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970; BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda Y Derecho, op. cit.*, 1963, p. 182.

[168] GONZALEZ, Eusebio; PERÉZ DE AYALA, José Luís. *Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, 1978.

[169] Neste sentido, veja-se: VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980, pp. 119-121.

universalidade[170], pelo que os contribuintes com uma igual situação (capacidade contributiva) devem pagar um igual imposto, mas tendo uma diferente situação devem pagar um diferente imposto[171]. Ou seja, contempla uma limitação e uma predeterminação[172].

É secular a discussão sobre a questão do princípio do benefício ou equivalência e o da capacidade contributiva, a que nos vimos referindo. Segundo o primeiro tratar-se-ia de tributar o benefício que o indivíduo aufere de bens públicos, ou seja, por uma extensão da equivalência patrimonial típica da figura da taxa à situação do imposto[173]. Este princípio aplicado aos impostos parte do pressuposto que estão nas mesmas condições todos aqueles que apreciam igualmente as utilidades que esses bens públicos proporcionam e, por isso, mostram-se dispostos a pagar o imposto por essa mesma medida de utilidade[174]. Aqui o imposto funciona como preço de serviços públicos.

Na esteira de Henry Calvert Simons tem-se entendido que o princípio do benefício não constitui uma base geral aceitável para a

---

[170] MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*, in *The World's Classics,* Jonathan Riley (ed.). New York: Oxford University Press, 1994.

[171] Neste sentido, vejam-se: CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 1977, p. 130; COSCIANI, Cesare. *Instituzioni di Scienza delle Finanze*, 8.ª ed. Torino: UTET, 1979; *Scienza Della Finanze*, 8.ª ed. Turim: UTET, 1991.

[172] Neste sentido, vejam-se: GONZALEZ, Eusebio; PERÉZ DE AYALA, José Luís. *Curso de Derecho Tributario*, *op. cit.*, 1978, p. 181; MOSCHETTI, Francesco. "La Capacità Contributiva", in *Trtatto di Diritto Tributario*, Andrea Amatucci (coord.), Vol I. Pádua: CEDAM, 1994, pp. 223-271.

[173] Neste sentido, veja-se ARENA, Celestino. *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario.* Napoles: Casa Editrice Dr. Eugenio Jovene, 1939, p. 291, onde afirma que a "*all'equivalenza per il cittano fra le contribuizioni da lui date allo Stato e servizi dallo Stato a lui forniti".*

[174] Volte a ver-se: ARENA, Celestino, *op. Cit.*, p. 291.

tributação no âmbito dos impostos[175], embora nos pareça uma exclusão a priori excessiva. Por exemplo, Federico Flora refere que a teoria não fornece nenhum critério quanto à medida do consumo de bens públicos. Por um lado, a natureza essencialmente individual de certas prestações públicas dificulta ou impede o conhecimento das preferências e das quantidades consumidas, o que o tornará inaplicável. Por outro lado, esses autores defendem que não será praticável nem conciliável no âmbito de políticas fiscais redistributivas[176].

Também, não é certo que quem possuir um maior nível de rendimento sobrecarregue com maior intensidade os serviços públicos. Por exemplo, De Viti de Marco não aceita pacificamente que um indivíduo por possuir maiores rendimentos demande automaticamente mais serviços públicos do que um indivíduo com menores rendimentos[177].

---

[175] Neste sentido, veja-se: SIMONS, Henry Calvert. *Personal Income Taxation*. Chicago, Illinois: University of Chicago Press, 1938, pp. 3 e ss.

[176] Como referiu Teixeira Ribeiro "*há indivíduos que recebem benefícios de bens públicos e que, no entanto, não devem ser chamados a contribuir para as despesas com a produção desses bens. É o que sucede com o bem retribuição de rendimentos que o Estado empreende (...)"* - RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, p. 263. Igualmente, do mesmo autor, vejam-se: "A Política Financeira de Redistribuição", in *BCE*, XXV, 1982 (separata); "A Justiça na Tributação", *op. cit.*, 1987.

[177] DE VITI DE MARCO, Antonio. *Principi di Economia Finanziaria.* Turim: Giulio Einaudi Editore, 1939, p. 179. A este propósito Federico Flora pronuncia-se nos seguintes termos: "*Applicando la dottrina della equivalenza delle prestazioni, corollario della nozione contrattuale del tributo, l'imposta progressiva risulterebbe la sola giusta, perchè i beifici che le classi richi derivano dai pubblici servizi sarebbero più che proporzionali di quelli che ne ritraggono le classi povere"* - FLORA, Federico. *Manuale della Scienze delle Finanze, op. cit.*, 1912, p. 257.

Nenhuma das teorias do sacrifício – *sacrifício igual; sacrifício proporcional; sacrifício marginal ou mínimo*[178] – permite responder à questão de saber qual deva ser o tipo de taxa a aplicar ou a efetiva distribuição da carga tributária[179], até porque os resultados são muito diferentes em cada uma das referidas teorias. Na realidade, nas teorias do *sacrifício igual* e do *sacrifício proporcional* as mesmas admitem impostos regressivos, proporcionais e progressivos, consoante o decréscimo da utilidade total. Por seu lado, a teoria do *sacrífico marginal* só admite impostos progressivos, mas sem nos dar a medida dessa progressividade[180].

Ainda assim, é possível tirar uma lição a propósito de serem os recursos públicos finitos, bem como, que a ação pública tem um custo associado, daí decorrendo os problemas relacionados com a cobertura financeira e a eficácia económica[181].

Por seu lado, segundo a capacidade contributiva aqueles que estejam na mesma situação estão sujeitos ao mesmo imposto[182], em

---

[178] ARENA, Celestino. *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario, op. cit.*, 1939, pp. 299-317; PIGOU, Arthur Cecil. *A Study in Public Finance, op. cit*., 1928, pp. 73-114.; ROSSI, Lionello. *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario – Principii di Economia Finanziaria.* Pádua: Cedam, 1952, pp. 155 e ss.; CANINA, Attilio Garino. *Corso di Scienze delle Finanze*. Turim: ed. Giappichelli, 1950, pp. 125 e ss.; FASIANI, Mauro. *Principii di Scienza delle Finanze,* vol. II. Turim: G. Giappichelli editore, 1941, pp. 65 e ss.

[179] COSCIANI, Cesare. *Scienza Della Finanze, op. cit.*, 1991, P. 295.

[180] Neste sentido, veja-se: NABAIS, José Casalta de. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, op. cit.*, 1998, p. 454; RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *A Justiça na Tributação, op. cit.*, 1987; EINAUDI, Luigi. *Principii di Scienza della Finanza,* 4.ª ed. Turim: Giulio Einaudi Editore, 1948.

[181] Neste sentido, veja-se: BASTIAT, Frédéric. *Harmonies Économiques,* 4.ª ed. Paris: Guillaumin et Cie. Librairies, 1860.

[182] TEIXEIRA, António Brás. "Os Princípios constitucionais da Fiscalidade Portuguesa", in *BCE*, XXII, Coimbra, 1979, pp. 48 e ss.; VOGEL, Klaus. "Tributos

que segundo o artigo 4.º, da Lei Geral Tributária portuguesa, os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, através do rendimento, ou da sua utilização, e do património detido. Porém, esta não está isenta de críticas, em face da evidente falha na definição legal, sujeita em demasia à indeterminação jurídica. Na realidade, não são estabelecidos critérios para enquadrar o conceito, pelo que corresponde a uma garantia insuficiente[183]. Aliás, muitas questões se colocam a propósito da identidade de condições, cuja definição não dá expressa solução.

A ideia da capacidade contributiva remonta a Adam Smith que já afirmava que "*os ricos contribuam para a despesa pública não só em proporção com o seu rédito, mas com alguma coisa mais do que nessa proporção*"[184]. Por seu lado, John Stuart Mill reforça a sua posição favorável ao modelo da proporcionalidade, bem como Johan von Justi afirmará que "*os impostos devem ser lançados com completa igualdade e na justa proporção*"[185]. Assim, trata-se de uma expressão do princípio da igualdade tributária, mas que com ela não se deve confundir. Porém, a capacidade contributiva não está isenta de críticas,

---

Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha", in *Direito Tributário,* Estudos de Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: [s. e.], 1984.

[183] Neste sentido, veja-se: CAMPOS, Diogo Leite de. "As Garantias dos Contribuintes: A Terceira Geração, in *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos.* Coimbra: Almedina, 2006.

[184] SMITH, Adam. *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Londres: Methuen an Co. Ltd., com edição portuguesa sob o título *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações, op. cit.*, 1983, 2002, Parte II, capítulo II, Livro V, p. 485.

[185] Neste sentido veja-se: MILL. John Stuart, *Principles of Political Economy, op. cit.*, 1994. O referido autor é citado por MONROE, Arthur. *Early Economic Thought.* Cambridge, Havard University Press, 1927.

uma vez que, como alegam alguns autores, não constitui uma base sólida, em face da sua elevada indeterminabilidade. Estes consideram tratar-se um mero poder fáctico (brutalidade do poder), porque garante ao Estado a satisfação das suas necessidades financeiras, sem que naquele exista uma forte garantia da liberdade do indivíduo. Na realidade, trata-se de uma boa forma de dominação[186]. Talvez a principal crítica seja mesmo o seu ideário redistributivo e de igualação entre indivíduos, pelo que não é propriamente o princípio da capacidade contributiva que é alvo de críticas, mas antes, a forma como se corporiza essa ação do Estado[187].

No que respeita ao seu caráter indeterminado, dele não resulta em que consiste e como se determina esse dever de pagar. Com efeito, a progressividade do sistema tributário tem sido fundamentada em alguns casos pelo princípio da capacidade contributiva e noutros pela necessidade de construir o Estado de bem-estar. Ou seja, surge como a que melhor dá cumprimento a esse princípio ou como o mais adequado a essa finalidade extrafiscal[188]. Seja como for, estamos num plano demasiadamente subjetivo, embora, por um lado, se reconheça que o seu uso não está inteiramente vedado e, por outro, não existem

[186] Neste sentido, vejam-se: CATARINO, João Ricardo. "Para uma Teoria Política do Tributo", in *Cadernos de CTF*, n.º 184, Lisboa, 1999; COCIVERA, Benedetto. *Principii di Diritto Tributario,* vol. I. [s. l.]: Dott. A. Giuffrè Editore, 1959, pp. 105 e ss.

[187] Neste sentido, veja-se: CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

[188] Neste sentido, por exemplo, veja-se: ROSEMBUJ, Tulio Raúl. *El Hecho de Contribuir.* Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975; GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principi dela Capacità Contributiva.* Milão: Dott. A. Guiffrè Editore, 1961, p. 5.

conceitos, absoluta e rigorosamente, determinados, visto que existe um tipo de indeterminação imanente em todos os conceitos[189], pelo que o problema é antes de grau de indeterminação. Contudo, o conceito de capacidade contributiva não é mais impreciso do que muitos outros do direito tributário, pois mesmo naqueles que estão sujeitos a uma tipicidade fechada existem conceitos com uma relativa indeterminação, mas sem que tal implique a sua aplicação e sem que se lhes atribua um caráter meramente programático[190]. Além disso, o conceito tem uma potencialidade da sua razoável determinação ou densificação, pelo que não deixará de ser determinável. Também, o facto de não se encontrar expressamente consagrado não será obstáculo, porque o mesmo pode ser extraído do princípio da igualdade geral, que beneficia de expressa consagração constitucional.

No que respeita ao não fornecimento da medida da proporção, que não o fazendo de modo direto, poderá ser extraído por outras formas, impondo-se o princípio independentemente das necessidades do Estado, o mesmo apresenta uma determinada autonomia. No contexto do princípio da igualdade, o que interessa é efetivar a tributação de acordo com a capacidade económica de cada um,

[189] Neste sentido, veja-se: NEVES, António Castanheira. *Questão-de-Facto, Questão-de-Direito, ou o Problema Metodológico da Juridicidade*, vol. I. Coimbra: [s. e.], 1967, pp.135-158.

[190] Sobre a falta de unanimidade vejam-se as diferentes posições de: CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição, op. cit.*, 1999, p. 132; GIANNINI, Achille Donato. "L'accertamento dell'imposta", in *Rivista italiana di diritto finanziario*, a. 6, n.º 4/5. Milão: Giuffre, Gia Publ., 1942; GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princippi di Politica, Diritto e Scienza della Finanze, op. cit.*, 1929; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, op. cit.*, 1997.

independentemente da utilidade que retire dos bens públicos. Pois, o objeto da tipificação do facto tributário é a capacidade contributiva, que aparece como requisito material do facto tributário, o que leva a que se fale em "*facto típico revelador de capacidade contributiva*"[191].

Por isso, faz sentido a distinção entre capacidade económica e capacidade contributiva. Com efeito, a capacidade contributiva depende do rendimento de cada um[192], sendo o mais adequado para aferir essa capacidade contributiva. Apenas os que revelem capacidade económica podem ser chamados a concorrer para as despesas públicas. Porém, da sua utilização deve ser salvaguardado um mínimo não contributivo e um máximo da riqueza que não pode ser abrangido, para evitar o confisco. Assim, a capacidade contributiva é tanto um pressuposto da tributação como um critério dos impostos.

Neste ponto importa que se diga que a discussão entre progressividade e a proporcionalidade não se encontra encerrada, apesar da tendência moderna para a progressividade, com a implementação dos seus ideais estruturantes de intervencionismo estatal e de justiça social e redistributiva. Continua em bom rigor a ter-se de questionar se tal sistema tributário é o mais justo, pois o mesmo continua a não ter um inequívoco suporte científico. Na realidade, continua a suportar-se em crenças e convicções, que pela sua

[191] Neste sentido, vejam-se: XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*. Coimbra, Almedina, 1972, p. 314; BERLIRI, António. *Principii di Diritto Tributario*, vol. I e II, 2.ª ed.. Milão: Guiffrè Editore, 1967, p. 285 (vol. I) e pp. 222 e ss. (vol. II).

[192] Sobre o rendimento, entre outros, veja-se: KALDOR, Nicholas. *Na Expenditure Tax*, 5.ª ed. London: Unwin University Books, 1969; MUSGRAVE, Richard. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill, 1959, cap. 4 e 5.

vivacidade fizeram crer não ser mais necessário discutir esta questão[193].

Na realidade, por detrás da aparente simplicidade que sustenta que os impostos sejam distribuídos segundo a capacidade económica de cada um, existem várias questões obscuras. A capacidade contributiva pressupõe o prévio estabelecimento de índices para que se evidenciem os rendimentos, o que supõe resolver a questão da proporcionalidade ou da progressividade[194]. Ora, a progressividade pressupõe que indivíduos com distinta capacidade paguem preços diferentes pelos mesmos bens públicos[195]. Ao invés, na proporcionalidade esse preço é unitário e não múltiplo, não variando em razão de distinta capacidade económica. Aqui entronca o anteriormente referido, que apesar de favorável ao desenvolvimento do mercado, da livre iniciativa e da liberdade individual, durante o último século as ideias sobre a justiça social e a redistribuição por via tributária extremaram-se[196]. Neste âmbito, o modelo proporcional respeita mais adequadamente o princípio da neutralidade.

---

[193] A este propósito Livio Livi questionou-se nos seguintes termos: "*(…) ma ciò che resta sempre insoluto è il criterio con cui si sobba valutare la capacità contributiva. Varia essa proporzionalmente al redito o progressivamente? Ed in questi ultimo caso, quale sarebbe la legge aritmetica della progressione? Non hanno risposta"* - LIVI, Livio. *Scienza delle Finanze.* Florença: Editrice Universitaria, 1948.

[194] Neste sentido, veja-se ARENA, Celestino. *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, op. cit., 1939, p. 298.

[195] Sobre a necessidade desta proposição ainda ter de ser demonstrada, veja-se: DE VITI DE MARCO, Antonio. *Principii do Economia Finanziaria, op. cit.*, 1939, 1953, p. 172.

[196] Por exemplo Tullio Martello afirmou que: "*non v'há dubbio: l'imposta proporzionale è cosi logica ed equa, come la progressiva à inqua ed irrazionale (...) non trova asilo nell'ordinamento democratico, nel cui spirito la responsabilità della persona umana à tutta l'essenza dela libertà civile e politica"* - MARTELLO, Tullio. *L'imposta Progressiva in Teoria ed in Pratica*, 2.ª ed. Turim: Unione

Um dos efeitos desta política social tributária foi o constante agravamento da despesa pública, que passou a entrar num círculo vicioso, em que as novas necessidades deram origem a crescentes necessidades de receitas, que acentuaram a progressividade. Este modelo obteve grande aceitação geral, o que Ugo Mazzola julga ter-se devido a uma convicção de que o mesmo consegue efetivamente a justiça distributiva[197].

Não se recuando às conceções historicamente mais antigas que forem sendo defendidas até ao século XIX sobre a progressividade e a proporcionalidade dos sistemas tributários, é possível referir que existiu uma tendência favorável aos modelos proporcionais, o que se encontra bem patente no pensamento de Adam Smith, John Stuart Mill, David Hume ou Pietro Verri. Contudo, nos finais do século XIX a escola histórica de Friedrich List, Adolph Wagner e de Schmolleer desenvolve o socialismo académico, contrário ao individualismo, ao liberalismo clássico, às ideias do direito natural e ao livre-cambismo. Pelo contrário, esta escola histórica vem defender o regresso do Estado

Tipografico Editrice, 1895, pp. 85 e 87. Em sentido contrário, pronunciou-se Masè-Dari, que veio defender a progressividade como compensação moral e económica das classes menos favorecidas - MASÈ-DARI, E. *La Imposta Progressiva – Indagini di Storia e D'economia Della Finanza.* Turim: Fratelli Bocca Editori, 1897, p. 506 – que segue a ideia de justiça para a resolução da questão social proposta por Adolph Wagner – a era tributária social - defendendo a extrafiscalidade dos impostos, designadamente a política social. Por seu turno, Federico Flora tem dúvidas sobre esta via social, embora defenda a progressividade. Ainda António De Marco De Viti dá-lhe uma função de correção das naturais disparidades de riqueza pessoal, com o objetivo de criar obstáculos à criação de riqueza, a partir de um determinado máximo, pelo que pretende modificar os termos da riqueza possuída - VITI DE MARCO, Antonio. *Principii do Economia Finanziaria, op. cit.,* 1939, 1953.

[197] MAZZOLA, Ugo. *L'imposta Progressiva in Economia Pura e Sociale*. Pavia: [s. e.], 1895, p. 44.

à economia, sob dois princípios basilares, o intervencionismo e o protecionismo. Esta tornar-se-á a base de fundamento teórico do modelo intervencionista do século XX. Em sentido contrário, desenvolveu-se o pensamento da escola austríaca de Karl Menger, o qual serviu de influência ao pensamento italiano de nomes como G. Ricca-Salerno, Benvenuto Griziotti, Ugo Mazzola, Luigi Einaudi (entre muitos outros).

Também, Edwin Seligman foi uma forte influência europeia, através dos seus estudos sobre a progressividade fiscal e o imposto único sobre o rendimento[198]. Podemos sintetizar a multiplicidade de teorias nas seguintes: teoria do consumo de bens propiciados pelos órgãos do Estado (Adam Smith); teoria da troca de serviços públicos (Nassan Senior); teoria da produção (Adolph Wagner); teoria da produtividade marginal (Monte Martini); teoria cooperativista (Antonio De Viti De Marco); teoria dos preços (Maffeo Pantaleoni); teoria da luta de classes (Loria); teoria da repartição dos encargos públicos (Gaston Jèze); teoria psicológica das ilusões tributárias (Paviani); e teoria do imposto como seguro (Masè Dari). Este conjunto de teorias mantém alguns traços comuns entre si, como sejam, o princípio do consentimento do financiamento do Estado e da capacidade contributiva; a ideia da manutenção da ordem social; e a natureza coativa do imposto.

---

[198] Neste sentido, veja-se: SELIGMAN, Edwin. *L'impôt Progressif en Théorie et en Pratique.* Paris: V. Giard e E. Brière, 1909. Sobre as distintas teorias veja-se ainda. BUCHANAN, James M. *Cost and Choice: An Inquiry in Economic Theory.* Illinois: University of Chicago, 1969, com uma tradução para o português sob o título *Custo e Escolha, Uma Indagação em Teoria Económica*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1993.

Por outro lado, associado à progressividade encontra-se um valor mínimo de rendimento que não é sujeito a tributação, o que tem levado a várias críticas, provenientes de vários setores[199]. Este valor mínimo é tido como necessário a uma vida conforme à dignidade da pessoa humana[200]. Ora, não se vê nesta tributação negativa, enquanto uma forma de justiça e valor moral e ético, um obstáculo, pois esta tanto pode existir no modelo progressivo como no proporcional. Assim sendo, aquilo que se questiona é o modelo geral da progressividade para obter a justiça social[201], porque o atual modelo não pode deixar de ser qualificado como extremamente complexo e injusto. Assim, o problema está quando, inserido em complexos sistemas tributários, se estabelece para além desta tributação negativa, uma incompreensível rede de exceções, desagravamentos, isenções, exclusões, deduções e abatimentos, o que gera nos indivíduos beneficiados a falsa sensação de que se tratam de direitos próprios, enquanto direitos adquiridos, que não lhes podem ser subtraídos. Isto trata-se de um evidente e perigoso equívoco da tributação progressiva, que já nos finais do século XIX era objeto de alerta por Tullio Martello. Acresce ainda a crítica ao rendimento mínimo isento de tributação, por se argumentar que sendo distinta a condição de

---

[199] Neste sentido, veja-se: NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición.* Trad. Castellana. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

[200] Neste sentido, embora de modo distinto, vejam-se: LIVI, Livio. *Scienza delle Finanze, op. cit.*, 1948, pp. 155 e ss.; BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 259.

[201] Neste sentido, veja-se: STEVE, Sergio. *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*, *op. cit.*, 1980, p. 80 – "*dalle modeste aliquote proposte a fine de ottocento si passa ad aliquote molto elevate, e da un numero molto ristretto di contribuenti a un numero che si avvicina all'intera populazione attiva"*.

dignidade em cada indivíduo, seria necessário que esse mínimo fosse diferente para cada um, o que levaria à existência de uma tarefa complexa e impossível[202]. Para Tullio Martello esta ideia do mínimo isento de tributação carecia das necessárias bases científicas, alegando que esta se tratava de uma criação que tinha por escopo justificar os modelos de tributação progressivos[203]. Por seu lado, os críticos do modelo progressivo sustentam que a previsão desse mínimo num sistema tributário proporcional é possível, com a vantagem de ficar isento das complexidades referidas, por assentar numa distinta ideia de justiça.

Em suma, não pode ser o princípio da capacidade contributiva a justificar a tributação segundo taxas progressivas, pelo contrário, este princípio exige um modelo de tributação proporcional[204]. Isto é, este princípio exige a igualdade tributária, correspondente à mesma medida de imposto para igual capacidade contributiva, e diferente na mesma medida dessa diferença. Pois, também os impostos proporcionais e regressivos são aptos à diminuição das

[202] Sobre o pensamento deste autor, veja-se: MARTELLO, Tullio. *L'imposta Progressiva in Teoria ed in Pratica*, *op. cit.*, 1895, pp. 20 e ss. Em sentido contrário, veja-se: FASIANI, Mauro. *Principii di Scienza delle Finanze*, *op. cit.*, 1941, p. 78.

[203] Também em sentido contrário a esta ideia de mínimo isento de tributação se pronunciou Ugo Mazzola, que acusa tal conceção de extrema aleatoriedade na sua fixação, bem como de uma enorme dependência de considerações de ordem política. Veja-se: MAZZOLA, Ugo. *L'imposta Progressiva in Economia Pura e Sociale*, *op. cit.*, 1895, pp. 24 e 41.

[204] Neste sentido, vejam-se: NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *op. cit.*, 1998, p. 477; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, II vol. Colónia: Otto Schmidt Verlag, 1993, pp. 469 e ss. E 1032 e ss.; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 16.ª ed. Colónia: Otto Schmidt Verlag, 1998, paragrafos 4, e 17-19. Em sentido contrário pronunciou-se WAGNER, Adolf. *Finanzwissenschaft*. Leipzig, Heidelberg, com tradução para a língua francesa sob o título *Traité de la Science des Finances*. Paris: V. Giard e Brière, 1912.

desigualdades[205]. É que do princípio da capacidade contributiva podem resultar preocupações com a igualdade, mas não com a redistribuição e, consequentemente, com o modelo de tributação progressivo[206]. O valor da igualdade é dado por uma medida de proporção e não numa medida de mais que proporcionalmente[207].

Logo, a ideia de redistribuição, e até de justiça social, são estranhas ao princípio da capacidade contributiva, que não as autoriza. O que ela defende é uma igualdade no imposto, não uma igualdade social ou de qualquer outra finalidade extrafiscal[208]. É esta circunstância que leva por exemplo as constituições italiana e espanhola, respetivamente, nos artigos 53.º e 31.º, n.º 1, a autonomizar a capacidade contributiva e a progressividade, exatamente porque se tratam de coisas diferentes, da qual uma não tem como consequência a outra. Com efeito, a progressividade apresenta-se como uma questão de natureza política, inserida na luta contra o pensamento liberal.

---

[205] Neste sentido, vejam-se: RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. "O Imposto Único de Rendimento Pessoal", in *BCE*, XXX, Coimbra, 1987, p. 196; ALMEIDA, Aníbal de. "Desigualdade e Progressividade" (em Complemento a Uma Lição Recente de J. J. Teixeira Ribeiro), in *BCE*, XXXII, Coimbra, 1989, 233-239.

[206] Em sentido contrário, veja-se: AMARAL, Alexandre Pinto Coelho do. *Direito Fiscal*. Coimbra: [s.e.], 1959-1960.

[207] Por este motivo, Friedrich Hayek afirmaría que "*em contraste com o sistema fiscal proporcional, o progressivo não nos oferece um módulo algum que permite determinar qual deva ser a carga fiscal de cada um. Supõe adoptar medidas discriminatórias contra os ricos, sem critério objectivo que permita determinar a onerosidade das correspondentes regras. Porque não existe fórmula que indique qual seja a taxa progressiva ideal"* - HAYEK, Friedrich, *The Constitution of Liberty*, *op. cit.*, 1990.

[208] Na doutrina portuguesa veja-se: NABAIS, José Casalta. "Contratos Fiscais – Reflexões Acerca da sua Admissibilidade", in *Studia Jurídica*, n.º 5. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 274. No mesmo sentido, na doutrina italiana veja-se: LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*. [s. l.]: Dott. Giuffrè Editore, 1968, p. 34

Apesar de atualmente ser vista quase como um dogma, desde cedo vários autores deram conta das suas falsidades e equívocos, como foram Georg Schanz; Henry Calvert Simons e Luigi Einaudi (entre outros), que referem a inexistência da utilidade marginal como na teoria da progressividade é defendida, dada a modificação da estrutura de consumos e do nível de vida, conforme o aumento ou o decréscimo do rendimento. Pelo que o pensamento liberal o vê como a imposição de um ilegítimo imperativo ético. Assim, em nome de uma aparente igualdade social os sistemas tributários tornaram-se confiscatórios.

Com a progressividade o que se fez foi introduzir a desigualdade tributária, perdendo-se a igualdade aritmética. Desta forma, a responsabilidade transferiu-se do indivíduo para o Estado Social, com o perigo da sujeição do sistema tributário ao sistema e aos jogos políticos, em que estes últimos passam a vender a igualdade pelo imposto, quando, como se afirmou, a capacidade contributiva é a igualdade de imposto. Logo, a ideia de redistribuição e de progressividade não podem ser fundamentadas na capacidade contributiva, antes terá de decorrer como efeito do Estado Social[209].

No sentido que vimos desenvolvendo, mostra-se necessário perceber o que deverá ser entendido como uma situação igual ou

[209] Neste sentido, vejam-se: NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, op. cit.*, 1998, pp. 577 e ss. Por seu lado, Sérgio Vasques defende que, quando não haja igualdade tributária, mesmo para defesa da justiça social e redistribuição de rendimentos, implicarão que a solução padece de inconstitucionalidade – VASQUES, Sérgio. "Capacidade Contributiva, Rendimento, Património", in *Fiscalidade*, n.º 23, Lisboa, 2005.

desigual[210]. O Tribunal Constitucional Federal Alemão tem vindo a proibir a arbitrariedade na observação que faz da questão da igualdade tributária, em que há que tratar o que é igual e desigual o que assim seja, levando em consideração as suas particularidades, em que a sua violação só ocorreria nas situações em que não existisse justificação razoável[211]. Nesta linha de raciocínio não haveria arbitrariedade, com base na ideia de comparabilidade e de diversidade[212]. Deste modo, existe uma violação do valor da igualdade quando não existe uma relação de importância lógica entre a desigualdade de tratamento e a particularidade distintiva[213]. Assim, a igualdade tributária tem de observar apenas o único fator de descriminação positiva, a capacidade contributiva, enquanto fundamento e limite de tributação[214].

Regressando à questão da opção entre um sistema tributário progressivo ou um proporcional, o primeiro parte de um pressuposto,

---

[210] Neste âmbito, veja-se: NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*, *op. cit.*, 1974, p. 164.

[211] Neste sentido, vejam-se na Coletânea Oficial de Decisões do Tribunal Constitucional Federal Alemão, BVerfGE, as decisões números 3/35, 42/72, 54/26

[212] O tratamento desigual que o Tribunal Constitucional Federal Alemão procurou construiu é evidente nas decisões constantes da Coletânea Oficial de Decisões do Tribunal Constitucional Federal Alemão, BVerfGE, números 55/88, 52/1476, 89/1.

[213] Neste sentido, veja-se: AGUERO, Antónia Aguilló. "Estructura de la Imposición sobre la Renta y el Patrimonio y el Principio da Capacidad Contributiva*"*, in *Revista de Derecho Tributario*, n.º 41/56, Madrid, [s. d.].

[214] Neste sentido, vejam-se: BERLIRI, António. *Principii di Diritto Tributario*, vol. I, *op. cit.*, 1952, 1967, p. 266, que tem edição traduzida para castelhano, sob o título *Princípios de Derecho Tributário*. Madrid: [s. e.], 1952; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, *op. cit.*, 1993, pp. 311 e ss.; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, *op. cit.*, 1998, parágrafo 4, n.º 70 e ss. Luigi Einaudi pronunciou-se contra o princípio, enquanto favoravelmente pronunciou-se: GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: Roque Depalma ed., 1959, respeitante à tradução do original sob o título *Primi Elementi di Scienza della Finanze*, 6.ª ed., Milão: Dott. A. Guiffrè, 1957.

como sendo real, que o rendimento é o índice da capacidade contributiva dos sujeitos[215], o que deve ser visto como valor líquido e não nominal, para que se apure o rendimento e a riqueza real[216]. Por exemplo, Federico Flora entendia que o sacrifício resultante das reduções das satisfações individuais, que pode assumir uma forma psicológica, em que o rendimento cresceria em razão progressiva, bem como assente num fundamento matemático, de cariz subjetivo, afirma o princípio da utilidade decrescente[217]. Também, De Viti De Marco, afirma existir uma confusão entre a igualdade de sacrifício (teoria do valor subjetivo) e a igualdade de riqueza (teoria do valor objetivo), em que a diferença está que a primeira permite a progressão irrestrita para abranger a totalidade das grandes fortunas, enquanto na segunda existe um limite de tributação[218]. Para Federico Flora, se as necessidades decrescem de intensidade à medida que são satisfeitas, o valor subjetivo da riqueza e a sua utilidade marginal decresce mais do que proporcionalmente, o que o leva a entender como injusto o sistema tributário proporcional. Estes autores sustentam assim que a igualdade tributária impõe as mesmas perdas de utilidade, ou seja, os mesmos sacrifícios, conduzindo à justificação dos modelos progressivos.

---

[215] Neste sentido veja-se: TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, *op. cit.*, 1993, pp. 533 e 904; MUSGRAVE, Richard; Musgrave, Peggy, *Public Finance in Theory and Practice*, *op. cit.*, 1989.

[216] Neste sentido, veja-se: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *op. cit.*, 1998, parágrafo 4, n.º 103 e ss.

[217] Neste sentido, veja-se: FLORA, Federico. *Manuale della Scienza delle Finanze*, *op. cit.*, 1912, p. 258.

[218] Nesse sentido, este autor concluía que "*il principio della eguaglianza dei sacrifici, corretamente interpretato, non dà la dimonstrazione dell'imposta progressiva"* - DE VITI DE MARCO, Antonio. *Principi di Economia Finanziaria*, *op. cit.*, 1934, 1953, p. 179.

Em sentido contrário, Ugo Mazzola nega a ideia da igualdade de sacrifício, para quem inexiste qualquer utilidade prática, sendo que o próprio Federico Flora se questiona sobre a matéria. Desde logo, De Viti De Marco nega frontalmente a ideia que a utilidade do rendimento é decrescente. Ora, tenha ou não razão, não podemos aceitar que se veja o rendimento como um qualquer bem consumido, uma vez que a sua natureza é distinta[219]. Por seu lado, Federico Flora, vê tal assunção como abstrata e impraticável[220], enquanto Kendrick partindo das teorias de Arthur Pigou contestou a aplicação da teoria de utilidade marginal como fundamento da progressividade, em que o rendimento possuiria uma natureza especial, que não oferece ao seu detentor o mesmo padrão de utilidade[221].

Para Ugo Mazzola, diferentemente de Arthur Pigou, apesar de fazer a advertência quanto à aplicação da progressividade, argumenta que não conhece, nem tal será possível, de que modo essa curva de utilidade decresce[222].

---

[219] Neste sentido, veja-se: DE VITI DE MARCO, Antonio. *Principi di Economia Finanziaria*, *op. cit.*, 1934, 1953, p. 177. Igualmente observe-se o pensamento de Bertrand De Jounevel. *The Ethics of Redistribution*. Cambridge: University Press, 1952, com tradução para a língua portuguesa sob o título *A Ética da Redistribuição.* Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1996.

[220] Neste sentido, vejam-se: FLORA, Federico. *Manuale della Scienza delle Finanze*, *op. cit.*, 1912, pp. 260-261; PIGOU, Arthur Cecil, *A Study in Public Finance*, *op. cit.*, 1928, 1976.

[221] KENDRICK, M. *Public Finance – Principles and Problems*. Boston: Hougthon Mifflin Comp., 1951; "The Ability to Pay Theory of Taxation", in *The American Economic Review*, Vol. XXIX, n.º 1, Março, 1939. No mesmo sentido: ROBINS, Lionel. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science, op. cit.*, 1935, cap. VI.

[222] Neste sentido, veja-se: MAZZOLA, Ugo. *L'Imposta Progressiva in Economia Pura e Sociale, op. cit.*, 1895.

Em síntese, a teoria da utilidade marginal parte de premissas que não são demonstradas, pelo que não possui bases científicas de sustentação, o que deixa a justificação dos sistemas tributários progressivos na dependência da política e não da economia. Diferentemente do que se passa com outro tipo de bens, com o rendimento, o seu aumento promove o crescimento do consumo e o surgimento de novas necessidades, pelo que as duas variáveis aumentam em sentido positivo. Por outro lado, os defensores do modelo progressista referem que a utilidade marginal do rendimento diminui mais do que proporcionalmente ao aumento do rendimento. Porém, mais uma vez tal premissa carece de demonstração, cuja afirmação não tem qualquer base científica. Na realidade, não nos parece possível sustentar um mesmo padrão de comportamento da utilidade marginal dos bens[223]. Pelo que não estando demonstrado o decréscimo da utilidade não pode a mesma servir para sustentar tanto a redistribuição de rendimentos como a existência de taxas progressivas. O que a ciência económica demonstra é o inverso, ou seja, a utilidade crescente. Assim, o pressuposto-fundamento do decréscimo mais do que proporcional, essencial à justificação científica da progressividade, não se verifica, autorizando o recurso quer à proporcionalidade quer à regressividade.

[223] Neste sentido, veja-se: MAZZOLA, Ugo. *L'Imposta Progressiva in Economia Pura e Sociale*, *op. cit.*, 1895, p. 58. Por seu lado, Mauro Fasiani apresenta uma posição que desvaloriza o problema, embora admita a progressividade apenas para a repartição do encargo tributário – *Principii di Scienza delle* Finanze, *op. cit.*, 1941, pp. 78-79.

Por fim, temos ainda a questão da comparabilidade de utilidades, que não nos parece que sejam possíveis de compensar no âmbito de utilidades do rendimento[224]. Pelo que na esteira do ilustre professor Teixeira Ribeiro, não estando demonstradas as premissas da teoria da utilidade, a igualdade tributária enquanto igualdade de sacrifícios não é de possível execução[225].

É, pois, impossível fazer a determinação de um padrão de perda de utilidade, pelo que podemos concluir que a justiça, ou mesmo a justiça social, estão longe de serem atingidas por modelos progressivos de tributação[226]. Assim, as taxas progressivas assentam em fatores de ordem política, deixando uma margem demasiado ampla aos decisores políticos, muitas vezes capturados eleitoralmente. Ademais, este modelo retira toda a responsabilidade do indivíduo, que deixa de

[224] Como refere Teixeira Ribeiro, "*não podemos comparar a utilidade de 100 para o sujeito A e para o sujeito B. Pois a utilidade é subjetiva, pertence ao domínio psicológico, e ainda não se descobriu um metro que permita mensurar as alegrias, as dores, os sacrifícios"* - RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas, op. cit.*, 1995, p. 283.

[225] Neste sentido, já se havia pronunciado na doutrina italiana, DE VITI DE MARCO, Antonio. *Principi di Economia Finanziaria, op. cit.*, 1934, 1953, quanto à pouca razoabilidade da proposta, nem que seja por não ser possível medir o decréscimo da utilidade e a escala em que cresce o sacrifício. Em sentido contrário, encontramos BALLESTEROS, Pío. *Manual de Hacienda Pública.* Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1940, pp. 290 e ss. Na defesa do modelo proporcional pronunciou-se Tullo Martello, segundo o qual, "*l'imposta proporzionale non riconosce differenza alcuna tra necessario e superfulo, perchè non saprebe stabilire una linea limitativa che valesse per tutti i cittadini a segnare il confine di questi due concetti, che sono esclusivamente soggettivi e relativi*"- MARTELLO, Tullio, *L'Imposta Progressiva in Teoria ed in Pratica*, *op. cit.*, 1895, p. 21.

[226] O modelo português socorre-se da teoria marginalista para a sua sustentação teórica, mas não nos dá a medida dessa progressividade. Este *quantum* é remetido para o futuro, sendo tal criticável, porque é deixado em demasia para os acordos políticos e para a ação dos grupos de interesse e de pressão, uma vez que serão os governantes a determinar os parâmetros da perda de utilidade do rendimento, sujeitos às conveniências politico-eleitorais dos governantes.

compreender a sua posição no sistema tributário e político, como contribuinte, mas, também, como beneficiário[227]. Isto torna incompreensível qualquer política redistributiva, não se entendendo porque será aquela que é empreendida pelo Estado mais válida do que aquela que é desenvolvida pela caridade privada. Aliás, a fornecida pelo Estado será mais impessoal e arbitrária, para além de que em grande escala se forma uma burocracia ineficiente, com a arrecadação dos impostos a ser cada vez mais insuficiente, e com as desejadas políticas redistributivas[228], tal como a justiça social, a não chegarem muitas vezes ao seu destino.

Na Realidade, os resultados de um século de políticas redistributivas não foram suficientes para que a distribuição de rendimentos seja menos desigual[229].

1.4. O sistema político tributário

O modelo tributário continua ainda que formalmente a assentar em princípios constitucionais herdados do Estado democrático e liberal, em especial pela previsão da proibição do confisco – limite de tributação, à legitimidade da sua votação e lançamento e ao princípio

[227] Neste sentido, veja-se: BUCHANAN, James M. "The Power to Tax", in *The Collected Papers*, vol. 9. Indianapolis: Liberty Found, 1999.
[228] Neste sentido, veja-se: OKUM, Arthur M. *Equality and Efficiency: The Big Trade-off*. Washington D.C.: Brookings Institution, 1975.
[229] Como já antevira Attilio Garino Canina: "… *di una giusta distribuzione dei tributi, essenzialmente come mezzi di orientamento nelle direttive intese a risolvere l'arduo ed assillante problema della giustizia trubutatia... incontra purtroppo gravi difficoltà nella sua attuazione... sovrattutto per gli ostacoli de carattere politico e... inesorabili necessità dell'erario"* – CANINA, Attilio Garino. *Corso di Scienze delle Finanze*, *op. cit.*, 1950.

da capacidade contributiva. Por outro, o progressivo avanço do Estado social levou a que cada vez mais receitas sejam afetas ao setor social, o que levou ao domínio de grupos de interesse sobre o poder político, por eles capturado. Da conjugação destas duas vertentes deu-se o alargamento do Estado intervencionista, com a perversidade do esvaziamento do papel dos parlamentos – de legislar e de fiscalizar – e ao correspondente afastamento dos cidadãos. Porém, novos tempos trouxeram novos desafios, como sejam, a internacionalização das economias (globalização) e a integração económica e política de natureza supranacional dos Estados, que sob a noção de soberania nacional manteve a ideia da soberania formal sobre as políticas fiscais, quando materialmente elas já são comandadas pelo exterior.

Por outro lado, a distribuição dos rendimentos gerados pelo mercado são objeto de redistribuição, por via de um conjunto amplo de políticas sociais, promovidas por uma complexa estrutura organizativa, que se apresenta pouco compreensível aos indivíduos.

Este modelo não se compagina como o construído pela teoria clássica das finanças públicas, em que o sistema ótimo deve ser eficiente, simples e conforme à equidade. Apesar dos atuais sistemas invocarem tais princípios estão muito longe deles. O principal problema será de aplicação prática, sem esquecer que são os modelos políticos que o estão a influenciar num sentido que julgamos errado. Nessa aplicação prática, uma das principais dificuldades resulta de perceber a amplitude do princípio da capacidade contributiva, decorrente da complexidade atrás referenciada, ao pretender fazer a ligação entre o Estado liberal e o social. Acrescem ainda as

dificuldades de suporte científico da igualdade de sacrifício no seguimento do pensamento de John Stuart Mill, em que "*equality of taxation, therefore, as a maxim of politics, means equality of sacrifice"*, mas sem que se tenha obtido um padrão universal[230].

Neste cenário começaram a surgir estudos de bases empíricas que defendem que as políticas redistributivas não têm gerado os efeitos prometidos e pretendidos ao nível da justiça social. Neste sentido, Mickey Klaus demonstrou que apesar da desigualdade de rendimentos continuar a crescer nos EUA, tal é insuficiente, por si só, para explicar o aumento significativo da desigualdade social. Esta disparidade é segundo o referido autor devido ao facto de a meritocracia promover, por um lado, o crescimento do rendimento e, por outro, que uma parte dos benefícios sociais sejam em benefício daqueles que têm qualificações profissionais mais valorizadas pelo mercado. Outra das causas pode estar diretamente relacionada com a diminuição dos empregos e com a sujeição a empregos com remunerações mais baixas.

A realidade é que as políticas redistributivas dos últimos sessenta a setenta anos têm sido incapazes de tornar a sociedade mais equitativa na riqueza possuída por cada indivíduo. Ademais, a justiça social tem falhado na correção das desigualdades na distribuição (ou redistribuição) da riqueza e do rendimento. Contudo, existe hoje um conjunto de críticas sólidas que propiciam uma vontade de mudança dos sistemas tributários. Apesar de cada um deles ter as suas

[230] YOUNG, Payton. *Progressive Taxation and Equal Sacrifice*, in *The American Economic Review*, março de 1990, pp. 80 e ss.

particularidades, existem problemas e críticas que lhes são comuns, o que é especialmente verificável no espaço de Portugal e Espanha. Do atrás referido resulta que os sistemas tributários redistributivos, como são os de Portugal e de Espanha, apresentam dois problemas, que são carecerem de uma base teórica e científica que os justifique, sem que se perceba a conceção de justiça que adotam, pelo que acabam por não ter limites à redistribuição, que não seja a vaga referência à proibição do confisco. O segundo problema corresponde às dificuldades estruturais que as reformas não conseguiram ultrapassar.

O que se tem vindo a questionar é se o modelo de progressividade conduz a uma efetiva diminuição das desigualdades, o que estamos em crer que deve merecer uma resposta negativa. Desde logo, importa apontar que alguma progressividade pode ser obtida por sistemas tributários que não sejam de progressividade, pelo que a principal questão está no custo-benefício dos atuais sistemas tributários. Como se referiu este modelo de progressividade foi aquele que foi adotado quase unanimemente durante todo o século XX, como a forma mais adequada de assegurar a equidade social e uma razoável redistribuição política dos rendimentos, apesar de alguns defenderem ser uma prática antidemocrática e que prejudica a iniciativa individual[231]. Para tanto, a opção foi por taxas de imposto crescentes sobre o rendimento, com base nas quais, ao longo das décadas os governantes foram agravando a progressividade até níveis confiscatórios ou que dele se aproximaram. Contudo, a realidade é

[231] Neste sentido, veja-se: MARTELLO, Tullio. *L'Imposta Progressiva in Teoria ed in Pratica*, *op. cit.*, 1895, p. 91.

hoje mais complexa do que aquela que existia em meados do século XX, uma vez que os sistemas tributários combinam impostos progressivos, proporcionais, degressivos ou regressivos.

Os defensores do modelo de progressividade referem que o mesmo seria justificado para redistribuir a carga tributária, em benefício dos economicamente mais débeis, fundados nas teorias da utilidade marginal, segundo as quais a capacidade tributária variará mais do que proporcionalmente, pelo que o imposto deveria garantir um igual sacrifício. Por outro lado, tem o objetivo de dotar o Estado dos meios financeiros necessários para proceder à redistribuição de rendimentos, por via de correções ao funcionamento do mercado, através do recurso a políticas públicas dirigidas aos mais carenciados. Por fim, pretende satisfazer as reivindicações de mais políticas públicas de diminuição da riqueza das classes superiores.

Contudo, observados os seus efetivos resultados percebe-se que o modelo não melhorou as condições daqueles que servem de fundamento a tais opções, pelo que não tem servido para os propósitos que serviram de seu fundamento, não se verificando a redução das diferenças de rendimento[232]. Por isso, não se verifica o binómio de relação direta entre o aumento dos impostos das classes mais abastadas com o aumento do rendimento dos indivíduos mais carenciados. Esta

[232] Segundo o estudo de David Hartman, efetuado para os EUA, concluiu-se que a progressividade das taxas não produz esse efeito ou, pelo menos, com a amplitude pretendida - HARTMAN, David A. *Does Progressive Taxation Redistributive Income?*, Texas, EUA: IPI – Institute for Policy Innovation, Policy Report n.º 162, *The Road Map do Tax Reform Series*, fevereiro de 2002. O mesmo resultado é verificável na europa. Neste sentido, veja-se: PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade, op. cit.*, 2005, pp. 243 e ss.

segunda premissa do binómio tem falhado, o que deve levar-nos a procurar soluções alternativas para a ideia de progressividade. Além de tal binómio não se verificar, a diferença entre classes sociais tem aumentado ao nível da disparidade de rendimentos. Com este cenário torna-se necessário que se volte a olhar para a promoção do desenvolvimento económico em benefício de todos, em substituição da ineficiente e improdutiva alocação de recursos, que produzem efeitos negativos sobre o emprego, o investimento, a poupança, bem como sobre a economia ao nível da produção de riqueza.

1.4.1. A situação nos EUA

A realidade dos EUA é em muitos aspetos semelhante à europeia, sendo de notar que as taxas de imposto progressivo sobre o rendimento das pessoas singulares tiveram uma evolução crescente, desde os 7% até aos 94%, situando-se atualmente nos 39,6%. O nível brutal que se atingiu nos EUA está em grande medida ligado à introdução do Estado providência na administração Roosevelt, no seguimento da grande depressão dos anos 30 do século XX. Esta circunstância leva a que a tributação progressiva seja vista como causadora da estagnação económica, da redução da poupança e do investimento. A doutrina americana vê estas circunstâncias como a razão do declínio do nível de emprego e dos rendimentos, encontrando a sua génese na própria natureza humana, em que o indivíduo sem incentivos tenderá a comprometer o seu espírito empreendedor[233].

[233] Neste sentido, veja-se: ARENA, Celestino, *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, *op. cit.*, 1939, p. 317,

Por isso, bastou a redução das taxas de imposto para que o crescimento económico retomasse nos EUA, o que ocorreu sob a administração de Kennedy. Apesar de em teoria o pagamento de mais impostos pelos maiores contribuintes poder gerar mais rendimentos nos demais, tal não ocorre na realidade, uma vez que o referido estudo de David Hartman conclui que os rendimentos se mantiveram constantes, fazendo aliás notar um posterior decréscimo face aos rendimentos das classes superiores (que cresceram)[234].

Daqui resulta o anteriormente referido, que a tributação progressiva, na vertente do objetivo da redistribuição de rendimentos, não é alcançada, não existindo um incremento de rendimento nos mais carenciados. Aliás, no caso americano verifica-se o oposto, pelo que o aumento do imposto pago pelos maiores contribuintes leva a um decréscimo no rendimento dos demais, apesar das políticas associadas ao Estado social.

Por seu lado, Brian Lund para o Reino Unido, embora defendendo que a situação neste país não é tão uniforme como nos EUA, por encontrar períodos de decréscimo da desigualdade e outros em que tal não ocorre, concluiu, também, no sentido que o agravamento da carga tributária sobre os mais ricos não resulta obrigatoriamente num crescimento significativo do rendimento dos indivíduos mais carenciados[235]. Neste sentido, David Hartman questiona-se se a razão da sua conclusão não será derivada do facto do

[234] Neste sentido, veja-se: HARTMAN, David A., *Does Progressive Taxation Redistributive Income?*, *op. cit.*, fevereiro de 2002.
[235] Neste sentido, veja-se: LUND, Brian. *Understanding State Welfare; Social Justice or Social Exclusion*. London: Sage Publications, 2002.

rendimento dos mais ricos crescer a um ritmo mais rápido, mas concluiu que tal não sucede, por ter apurado taxas médias de crescimento de 2%[236]. Por outro, quando se questiona se o aumento da progressividade das taxas mais elevadas não produz perversidades sobre todos os rendimentos, concluiu que uma redução das taxas marginais promove o crescimento do rendimento, enquanto o aumento das taxas marginais conduz ao resultado oposto[237]. Ao contrário do pretendido defende que as altas taxas progressivas de imposto fazem baixar o rendimento de todos os contribuintes[238].

A própria OCDE considera que a tributação progressiva limita a formação de capital e o crescimento do rendimento, impedindo a poupança, afetando o emprego e gerando preços mais elevados (efeito regressivo dos impostos)[239]. Ademais, é preciso ver que tem ainda um efeito reflexo no comércio internacional, por criar uma preferência económica por produtos importados em detrimento da produção nacional. Assim, surge um conjunto de perversidades, resultantes do falhanço da redistribuição de rendimentos, consubstanciadas na

[236] Neste sentido, veja-se: HARTMAN, David A., *Does Progressive Taxation Redistributive Income?*, *op. cit.*, fevereiro de 2002.
[237] Neste sentido, veja-se: HARTMAN, David A., *Does Progressive Taxation Redistributive Income?*, *op. cit.* ., fevereiro de 2002.
[238] A esta conclusão chega também Arnold C. Harberger, que refere que as taxas marginais elevadas afetam os rendimentos do trabalho, mas não limitam necessariamente o rendimento do capital investido pelos acionistas, bem como defende que a tributação proporcional deveria ser adotada, por promover a eficiência económica e uma maior equidade na distribuição do rendimento, deixando o mercado funcionar – HARBERGER, Arnold C. "The ABC's of Corporate Tax Incidence", in *Tax Policy and Economic Growth*. Washington D.C.: American Council for Capital Formation, 1994.
[239] Neste sentido, veja-se: HAGEMANN, Robert P.; JONES, Brian R.; MONTADOR, R. Bruce. *Tax Reform in OECD Countries: Motives, Constraints and Practice*, Economic Studies, n.º 10. Paris: OCDE, 17 de maio de 1988.

corrupção dos princípios que legitimam a tributação, no aumento da desigualdade e na maior ineficácia económica.

Em suma, o seu resultado é o oposto daquele que pretende alcançar o modelo de progressividade, não ajudando os indivíduos mais carenciados. Isto conduz David Hartman a defender o retorno à igualdade perante a lei, assente na ideia de um modelo de sistema tributário proporcional, para garantir a eficiência económica, a simplicidade e a equidade na distribuição do rendimento, segundo as regras do mercado[240]. Outro efeito que a doutrina aponta à progressividade são as suas modificações, o que leva Scott A. Hodge a defender um sistema de imposto único sobre o consumo ou rendimento, baseado numa taxa de imposto reduzida, numa ampla base tributável e com o menor nível possível de deduções fiscais[241].

Porém, existe na atualidade uma dificuldade em mudar de paradigma devido à pressão das massas que nada pagam, o que poderá ser um real foco de conflitualidade social, por serem estes apenas consumidores dos benefícios das políticas públicas, sem que para isso tenham contribuído. Assim, na esteira de David Hartman e Allan Carlson o sistema tributário não é nem eficiente nem justo, uma vez que a redistribuição está a beneficiar outras categorias de contribuintes

[240] Neste sentido, veja-se: HARTMAN, David A., *Does Progressive Taxation Redistributive Income?, op. cit.,* fevereiro de 2002.
[241] Neste sentido, veja-se: HODGE, Scott A. *The Case for a Single Rate-Tax: Why our Progressive Tax Code is Inconsistent with the Changing Face of American Taxpayers*, Tax Foundation, 19.4.2005.

que não os mais carenciados[242]. Nesse sentido, Scott A. Hodge recomenda que o sistema tributário fique limitado à sua função de obtenção de recursos financeiros para os fins limitados do Estado liberal, deixando de ser utilizado como instrumento para a prossecução de políticas sociais[243].

1.4.2. A situação na Europa

Na europa, o Estado social foi levado até ao seu limite, pois apesar do sistema económico estar assente no mercado, o modelo europeu implementou um conjunto alargado de políticas sociais, daí resultando sistemas tributários complexos, cuja natureza e grau de redistribuição são imprecisos, pela conjugação de progressividade com proporcionalidade e regressividade. Tal complexidade é adensada pela multiplicidade de deduções, abatimentos, créditos de imposto e por outras figuras que adulteram o valor do imposto a entregar ou não ao Estado.

Os estudos da OCDE mostram a existência de uma critica ao Estado, quanto à sua eficácia para proceder à distribuição da riqueza por via da ação pública[244]. As políticas públicas são vistas como não construindo uma tendência de evolução, bem como exercendo efeitos

[242] Neste sentido, veja-se: HARTMAN, David A.; CARLSON, Allan. *How the Tax Code Discriminates the Traditinal Family*, Institute for Policy Innovation, Centre for Tax Analysis, doc. n.º 189, 2002.
[243] Neste sentido, veja-se: HARTMAN, David A.; CARLSON, Allan. *How the Tax Code Discriminates the Traditional Family, op. cit.*, 2002.
[244] Neste sentido, veja-se: SAUNDERS, Peter. *L'action Exercée par L'état sur la Redistribution du Revenu*, OCDE, Département des Affaires Economiques et Statistiques, Janvier 1984.

negativos sobre a eficiência económica, o trabalho, a poupança, o investimento, os preços e, ainda por conduzirem à dependência de programas sociais.

Na europa a grande maioria dos sistemas tributários adota o modelo de progressividade, assumindo o objetivo da redistribuição de rendimentos, com a OCDE a defender que nos anos 70 e 80 não foram tomadas em devida conta os efeitos distributivos da política pública tributária, apresentando as políticas sociais um efeito distributivo mais acentuado[245]. Por outro lado, segundo a mesma OCDE os efeitos distributivos do imposto sobre o rendimento não são compensados pelo caráter regressivo da tributação indireta e das contribuições para a segurança social, o que mostra a reduzida efetividade prática das políticas ficais redistributivas[246].

Os vários estudos sobre a situação europeia mostram que os ténues resultados da redistribuição tributária acabam por ser anulados pela regressividade dos impostos sobre a despesa e das quotizações patronais para a segurança social. Pois, dos estudos entre sistemas mais ou menos progressivos resulta a inexistência de significativas alterações na redistribuição do rendimento e da riqueza[247]. Isto conduziu a que Portugal no estudo de 2006 fosse colocado com um dos piores índices de desigualdade, apesar do seu sistema tributário de

---

[245]. Neste sentido, veja-se: HAGEMANN, Robert P.; JONES, Brian R.; MONTADOR, R. Bruce. *Tax Reform in OECD Countries: Motives, Constraints and Practice*, *op. cit.*, p. 196.

[246] Neste sentido, veja-se: BARTOLOMEW, James. *The Welfare State We're In*, London: Politico's Publishing, 2004, pp. 309 e ss.

[247] Neste sentido, veja-se: OCDE. *Taxing Wages, Special Feature: Broadening the Definition of the Average Worker – 2003/2004*, Paris, 2004, Parte I, pp. 25 e ss.

redistribuição de rendimentos e do extenso Estado social. Na realidade, o crescimento das desigualdades desenvolveu-se fortemente a partir dos anos 80, o que é por alguns justificado pelo aparente crescimento do rendimento face aos demais e no aumento do fosso entre empregados e empregadores[248]. O referido estudo reconhece que o papel dos impostos na diminuição das desigualdades aumentou, mas resulta que os efeitos redistributivos não são obtidos pelos rendimentos dos contribuintes ricos em favor dos mais carenciados (efeito vertical), mas dos rendimentos dos contribuintes mais novos em favor dos mais velhos (efeito horizontal). Isto é, dá-se daqueles que trabalham para aqueles outros que não trabalham ou não produzem[249]. Os benefícios fiscais têm ainda assim um maior impacto na diminuição das desigualdades dos indivíduos mais carenciados, do que a redistribuição por via dos impostos de taxas progressivas. Esta perda da progressividade como meio redistributivo fica a dever-se às contribuições proporcionais para a segurança social estarem a ganhar cada vez mais espaço como fonte de receitas do Estado.

O efeito da progressividade ocorre mais sobre o estímulo do trabalho, o que tem representado um desincentivo, pelo crescimento

[248] Neste sentido, veja-se: FOSTER, M.; PEARSON, M. *Income Distribution and Poverty in the OCDE Area: Trends and Driving Forces*. Paris: OECD Economic Studies, n.º 34, 2002.

[249] Neste sentido, veja-se: BROCHIER, Hubert. *Finances Publiques et Redistribution des Revenues*. Paris: Colin, 1950, pp. 15 e ss. Por seu lado, M. Foster e Mira D'Ercole concluem que na segunda metade da década de 90 se deu o enfraquecimento da efetividade dos impostos enquanto forma de reduzir a desigualdade nos rendimentos – *Income Distribution and Poverty in OECD Countries in the Second Half of 1990's.* Paris: OCDE Social, Employment and Migration, Working Paper, n.º 22, 2005.

ainda que gradual da progressividade nos vários países da europa ocidental. Apesar disso, os modelos fiscais impositivos do rendimento não se alteraram, em particular no sentido da existência de uma menor progressividade, que continua a ser uma das bandeiras da ação política, com fundamento na ideia de justiça social.

2. O conceito de Estado e a natureza da sua intervenção na sociedade

2.1. Considerações iniciais

No mundo contemporâneo tem-se vindo a colocar em dúvida a sustentabilidade da globalização e do comércio internacional. Na realidade, o século XXI trouxe um conjunto de novos desafios à economia, ao Estado e aos modelos constitucionais e de governação, sob o prisma da organização política e administrativa do Estado. Nesse âmbito, o objetivo passa por compreender que Estado se deverá ter neste século, se é que devemos ter Estado e, concluindo-se pela sua existência, que dimensão ideal deve assumir, bem como perceber que contributo poderá ter nesta equação o federalismo político. Em particular, importa perceber que vantagens ou desvantagens poderão resultar para o combate às desigualdades, bem como perceber se não existirá um nível de desigualdade compatível com a natureza humana, assente no pilar da liberdade, sob pena de se criar a tirania da igualdade.

O ponto de partida não poderá deixar de passar pela compreensão da evolução do Estado, dos seus modelos de governação

e dos problemas com que atualmente se debate. Esses problemas têm origem em parte nas questões levantadas pela globalização e pelo comércio internacional, o que exige a necessidade de reanalisar a função social e económica do Estado. Assim, estamos perante o problema da governação do Estado e dos blocos regionais.

2.2. O Estado e a conceção de nação ao longo da história

Nas sociedades pós-modernas existe hoje enraizado um sentimento cultural, a que alguns denominam de histórico, que leva a que exista uma conceção fortemente defensora da ideia de Estado e de nação. Esta conceção levada aos seus limites mais extremos e radicais tem tido o efeito de promover o surgimento dos fenómenos de populismo político nacionalista. Contudo, a ideia de Estado e de nação é uma realidade que não deixa de ser recente, visto que era desconhecida até há poucos séculos[250].

Em termos gerais, a história da humanidade confunde-se com a evolução das pequenas unidades territoriais até atingir as grandes estruturas organizacionais, bem como das comunidades nómadas e tribais até à ideia de Estado soberano. Embora o processo não tenha sido linear, a sua consolidação deu-se sob o prisma de unidades cada vez mais complexas e de maior dimensão, o que veio a ocorrer como decorrência das pressões militares e das necessidades económicas de criar mercados internos de maior dimensão. O Estado moderno é assim

[250] Acerca de pouco mais de 500 anos apenas 20% do planeta estaria organizado em Estados-nação, enquanto nos demais territórios dominavam as Cidades-Estado, os domínios senhoriais e as tribos. Isto é, existia uma mera ideia de organização coletiva em pequenos grupos de pessoas, desprovidos de qualquer organização complexa.

o resultado da consagração da igualdade de direitos, incluindo o direito de propriedade, surgido das revoluções liberais americana e francesa, bem como das necessidades criadas pela revolução industrial[251], que exigiu a existência de mercados nacionais assegurados pela autoridade do poder político. Assim, sob a égide do capitalismo o Estado fortaleceu-se, como forma de assegurar o respeito pela propriedade privada e a consagração da responsabilidade limitada das empresas, o que veio a constituir os dois grandes alicerces do desenvolvimento económico[252]. Com efeito, há uma conexão entre a expansão do mercado e o desenvolvimento das instituições do Estado, com o consequente fornecimento de bens públicos à sociedade.

Com a primeira guerra mundial os impérios existentes baseados numa língua e cultura comum desapareceram, dando origem a um conjunto de novos Estados, em especial na europa central, que a segunda guerra mundial veio a reordenar. Por último, também a queda do muro de Berlim e o fim do bloco soviético deu origem a um conjunto alargado de novos Estados na europa. Anteriormente, as referidas guerras já tinham dado origem no continente africano e asiático a um fenómeno semelhante, com o surgimento de uma multiplicidade de Estados. Além deste movimento, com o final da segunda guerra mundial ressurge o projeto europeu, centrado na ideia dos grandes blocos político-económicos, que inicialmente passou pela

[251] A revolução industrial consolidou a ideia de Estado-nação, o que constituiu a grande inovação institucional promovida pelo capitalismo.
[252] Esse desenvolvimento e crescimento económico basearam-se assim na ideia de mercado, primeiro interno (nacional) e, posteriormente, internacional (externo).

criação da CECA[253], mas que progressivamente evoluiu para a CEE[254] e para a UE[255], com as suas próprias instituições politicas. A sua evolução seguiu o sentido do aumento das suas competências e do crescimento dos seus membros para o leste europeu.

Independentemente das distintas dimensões territoriais dos Estados, no século XX desenvolveu-se a ideia do nacionalismo, em que os Estados de natureza unitária correspondem em regra aos pequenos Estados e os de natureza federativa correspondem usualmente a grandes Estados[256]. Por seu lado, quanto à ideia de nação, Gellner utiliza o elemento cultural para a definir, baseado na existência

[253] A Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), que surgiu após o final da segunda guerra mundial, em 1951, foi a primeira organização supranacional no espaço europeu e que conduziu integração europeia.

[254] A Comunidade Económica Europeia (CEE) foi criada pelo Tratado de Roma de 1957, tendo tido como objetivo estabelecer um mercado comum europeu entre França, Itália, Alemanha, Bélgica, Holanda e Luxemburgo. O tratado estabelecia um mercado e impostos alfandegários externos comuns, uma política conjunta para a agricultura, políticas comuns para o movimento de mão-de-obra e para os transportes, e fundava instituições comuns para o desenvolvimento económico.

[255] União Europeia (UE) foi instituída com este nome em 1993, pelo Tratado de Maastricht, enquanto união económica e política.

[256] A solidificação da ideia do nacionalismo deu-se como princípio político que garante a unidade política e nacional da ideia de Estados. Neste sentido, veja-se: GELLNER, Ernest. *Nations and Nationalism*. Oxford: Blackwell Publishers, 1983. Segundo este autor a unidade política compreende a ideia de Estado como entidade jurisdicional de fronteiras definidas e governo centralizado, sob a existência de um conjunto de governos inferiores e uma burocracia especializada. O nacionalismo foi facilitado por um conjunto histórico de fatores, que podemos elencar em três ordens de razões. Em primeiro, devido ao êxodo do campo para a cidade, o qual criou uma necessidade de defesa, devido ao crescimento das relações anónimas e ao imperativo civilizacional de redução dos conflitos. Em segundo, pela necessidade de criar condições ao intercâmbio para além da escala local, assegurando-se a eficiência do mercado nacional através de uma língua e identidade comum. Em terceiro, pela necessidade de justificar a existência do próprio Estado, através da redução dos custos e, desse modo, promover a facilitação da tarefa de fornecer bens públicos, como a segurança e a ordem, de modo a que a economia dita capitalista de mercado se pudesse desenvolver a uma escala maior.

de um idioma, de uma etnia e de um passado comum, em que seja patente a existência de uma vontade coletiva[257]. Isto permite que possamos considerar que o mesmo individuo pode compartilhar diferentes identidades nacionais, profissionais e culturais, que poderão coexistir sob o mesmo instante temporal ou ao longo do tempo, pelo que as identidades devem ser entendidas como plurais.

Neste contexto, o federalismo aparecerá como uma realidade intermédia, entre a nação frustrada e o Estado, em que seria como defende Will Kymlicka, a solução para compatibilizar a diversidade, o reconhecimento nacional e a flexibilidade com as economias de escala e a estabilidade que os mercados exigem[258]. Além disso, apresenta-se como a solução adequada ao controlo dos nacionalismos exacerbados, assumindo assim um papel fulcral no mundo atual[259].

2.3. O Estado federalista

No mundo atual a maioria dos Estados vivem em democracia, sendo muitas delas federais. Aliás, as grandes democracias do mundo

[257] Outros autores entendem a nação como uma grande comunidade imaginada. Segundo Francesc Trillas "*la nación no es una comunidad natural que ha estado presente siempre, sino una institución humana surgida en los últimos siglos"* - TRILLAS, Francesc. "Los Estados-Nación y el Federalismo en el Pensamiento Económico", in *Economía de una España Federal*. Barcelona: Ediciones La Lluvia, 2014, 31.

[258] KYMLICKA, Will. *La política vernácula. Nacionalismo, multiculturalismo y ciudadanía.* Barcelona: Paidós, 2003.

[259] É pois, neste sentido, que se entende que só uma europa mais federal poderá evitar a deriva para o populismo nacionalista. A perspetiva federal não é desconhecida na europa, uma vez que a mesma é conhecida neste continente desde o final da primeira guerra mundial, sendo que hoje a diferença está que esse processo já se encontra a meio caminho da integração política.

adotaram soluções federalistas[260], sem prejuízo de existirem Estados estáveis que são unitários, mas que têm como características o facto de serem mais homogéneos e territorialmente mais pequenos.

Na definição de federalismo deve-se ter em conta como seus elementos principais e individualizadores, a descentralização, a existência de governos em diferentes níveis hierárquicos, em especial num segundo patamar abaixo do governo federal, ou seja, nos Estados da federação[261]. Igualmente, é caracterizador do federalismo a existência de um modelo de governação repartido, em que as unidades do segundo patamar participam diretamente no processo decisório da democracia federal. Consequentemente, o federalismo representa o inverso daquilo que está subjacente ao modelo de centralismo e unitarismo, o qual encontra os seus fundamentos nos princípios liberais da fraternidade e da concórdia entre os indivíduos. Porém, a estabilidade dos modelos federativos exige instituições fortes e respeitadas[262]. Assim, em comparação com a confederação, a

[260] São exemplos os casos dos Estados Unidos da América, da Índia, do Canadá, da Austrália e do México. Estes modelos federativos não são idênticos entre si, existindo acentuadas diferenças entre elas, bastando observar que a democracia federal dos Estados Unidos da América é baseada numa identidade política fundada na sua bandeira, enquanto a Índia é a mais heterogénea, com a presença de múltiplas línguas, culturas e religiões. Na europa, a Alemanha que é o grande motor político e económico do crescimento e do desenvolvimento da União Europeia, possui uma constituição federal. Inclusivamente, a própria União Europeia não sendo uma realidade federativa já se encontra a meio caminho, através da adoção de uma solução confederal.

[261] Os Estados da federação podem assumir diversas designações de que são exemplo os *lands* ou as províncias.

[262] A vertente institucional engloba três patamares - militar; governo federal; e tribunal constitucional –, cuja estabilidade é essencial para que exista um pacto federativo, em que agreguem várias unidades pré-existentes, de modo a criar uma unidade estatal que sobreviva às tensões desagregadoras.

diferença está no facto do governo central de uma confederação ter de prestar contas aos Estados-membros, que são os responsáveis pela sua eleição indireta e não os cidadãos[263].

O federalismo serviu de inspiração às grandes democracias, garantindo a manutenção da união política, cultural e social das distintas unidades agregadas sob a veste do mesmo Estado federal. Daqui resulta que o federalismo político tem várias versões, adaptando-se de acordo com as diferentes realidades[264]. Assim, o modelo federalista de Estado pode promover e acentuar a união, a liberdade e a melhor governação, diferentemente para melhor do que seria obtido por cada unidade enquanto nações isoladas.

2.4. A dimensão do Estado no mercado e na governação

Na atualidade o mundo vive sob a influência da ideia de Estado de bem-estar, de onde resulta a construção de uma economia de bem-estar de inspiração *keynesiana*. Essa teoria sustenta como seu paradigma de base que o Estado enquanto responsável pela governação coletiva possui um poder soberano sobre uma determinada

[263] Por exemplo, existem países designados como confederações, como sucede com a Confederação Helvética, mas que, na realidade, são verdadeiros Estados federais, o que leva à necessidade de adotar uma certa amplitude concetual.

[264] No caso europeu, o modelo federalista encontra as suas raízes históricas no anarquismo francês de Proudhon e no federalismo inglês e italiano, que o via como a solução adequada para controlar os conflitos entre os diferentes Estados. Neste sentido, a União Europeia é o resultado deste pensamento pacifista-federal. No caso da União Europeia, muitas vezes tem-se invocado a impossibilidade da implementação do federalismo político, em face da existência de uma multiplicidade de línguas, culturas e povos, mas tal argumento é facilmente ultrapassado quando se observa que o federalismo indiano consegue agregar mais de mil milhões de habitantes, com diferentes línguas e pertencentes a distintas e variadas religiões.

área territorial, com o objetivo de intervir em benefício da eficiência e do bem-estar dos cidadãos. Essa intervenção ocorrerá com base em impostos[265], necessários a financiá-la, quando os mercados não funcionam ou são imperfeitos, o que sucede segundo alguns autores com a produção ou fornecimento de certos bens públicos e com as externalidades.

Na intervenção do Estado no mercado, está em causa o referido objetivo de redistribuição, sendo que a mesma não é possível de ser aferida em termos exatos, pelo que a verdadeira redistribuição opera pela transferência de rendimentos de uns indivíduos para os outros. A redistribuição trás associado um efeito de favorecimento de indivíduos beneficiados com políticas públicas (despesas) e, por outro, prejudica diretamente aqueles que as financiam.

Neste âmbito, o problema que vem sendo apontado às políticas de redistribuição e de intervencionismo do Estado, pois em última instância é isso que estará aqui em questão, decorre de fomentarem a irresponsabilidade individual, enclausurando a iniciativa privada, bem

[265] Com a Declaração dos Direitos do Homem e dos Cidadãos, de 1791, é estabelecido que "*os impostos deveriam ser suportados na proporção das possibilidades económicas de cada um"*, pensamento este que se manteve inalterado até ao presente século XXI. Assim, associada a esta forma de tributação está a redistribuição de rendimentos de terceiros, isto é, daqueles que manifestam uma maior capacidade tributária, que dá origem a uma segunda distribuição de rendimentos já anteriormente distribuídos. É aqui que se encontra a génese da intervenção do Estado, como intermediário do processo de redistribuição de riqueza e rendimentos, a qual assume uma natureza coativa, através do qual o Estado irá fornecer bens públicos gratuitos ou de baixo custo económico e, bem assim, distribuindo recursos financeiros. Neste sentido, veja-se: BROCHIER, Hubert; TABATONI, Pierre. "Économie Financière", in *Thémis*. Paris: PUF, 1959, p. 424; BROCHIER, Hubert. *Finances Publiques et Redistribution des Revenes, op. cit.*, 1950, pp. 18 e ss.

como promovendo a criação de um Estado de grandes dimensões, de difícil administração e com custos financeiros incomportáveis.

Contudo, segundo Francesc Trillas o Estado não é a única alternativa aos mercados, uma vez que existem soluções baseadas na cooperação e na coordenação das comunidades humanas[266]. A esse propósito Bruno Frey defendeu a existência de jurisdições funcionais de sobreposição e competitivas com o Estado e o mercado[267]. A doutrina sustenta ainda que mesmo que o mercado garanta a eficiência poderá não estar garantido o respeito pelo princípio da equidade e os requisitos mínimos da justiça distributiva. Este entendimento tem tido o efeito de alargar descontroladamente a dimensão da intervenção do Estado. Efetivamente, algumas teorias defendiam ser preferível um pouco mais de equidade do que mais eficiência, mas tais teorias entraram em falência no início do presente século.

Daqui resulta o dilema clássico entre equidade e eficiência. Ora, segundo a lógica *rawlsiana* o bem-estar social estará relacionado com aquele que se refere aos indivíduos mais vulneráveis da sociedade, pelo que seria independente do bem-estar dos demais elementos da sociedade. Porém, as funções de bem-estar social são criticáveis devido às dificuldades existentes na comparação interpessoal de utilidade ou bem-estar individual. Por seu lado, diferentemente Amartya Sen define o bem-estar a partir das

[266] TRILLAS, Francesc. "Los Estados-Nación y el Federalismo en el Pensamiento Económico", *op. cit.*, 2014.
[267] FREY, Bruno S.; EICHENBERGER, Reiner. *The New Democratic Federalism for Europe – Functional, Overlapping and Competing Jurisdictions*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 1999; FREY, Bruno S. "A new concept of European federalism", in *LEQS working paper*, 03/2009, 2009.

capacidades básicas dos indivíduos para se desenvolverem em liberdade[268].

Estas assunções poderão ser insatisfatórias, por estarem associadas a um critério de paternalismo estatal. Na verdade, economistas como James Buchanan destacaram as imperfeições da intervenção pública, o que leva inclusivamente a que os resultados dos mercados imperfeitos sejam mais eficientes do que aquele que resultam da ação pública. Neste sentido, defende-se a existência do Estado mínimo, com uma intervenção de mero *guarda-noturno*, na linha da revolução conservadora de Ronald Reagan e Margaret Thatcher, bem como da linha doutrinária preconizada pela Escola de Chicago de George J. Stigler e Milton Friedman e da Escola Austríaca de Ludwig von Mises e Friedrich Hayek. Embora com distintas abordagens e linhas de argumentação todos concordam com a limitação da importância das imperfeições do mercado, recomendando que o Estado tenha um menor nível de intervenção nas decisões da oferta e da procura. Por seu lado, a Escola Italiana de Milão, representada por nomes como Alberto Alesina, é também partidária de uma intervenção limitada do Estado[269].

[268] SEN, Amartya. *Identity and violence. The Illusion of Destinity.* London: Penguin Books, 2006.

[269] A Escola italiana de Milão mostra as maiores reservas à intervenção pública e, pelo contrário, assume-se como mais próxima das soluções tecnocratas e do pensamento de James Buchanan.

2.4.1. A dimensão dos Estados e o federalismo

Segundo o pensamento de Simon Kuznets, os Estados de maiores dimensões territoriais têm no seu tamanho uma vantagem, decorrente de poderem aproveitar as economias de escala no fornecimento de bens públicos, enquanto os Estados de menores dimensões têm a vantagem de conseguirem adaptar os tipos de bens públicos de uma forma mais precisa, face às preferências dos indivíduos e da sociedade em que estão integrados[270]. Contudo, daqui não se pode tirar a conclusão que existe uma correlação direta entre a dimensão dos Estados e o seu nível de desenvolvimento[271].

No âmbito, institucional, podemos considerar que existe como tendência uma melhor qualidade nos Estados mais pequenos, mas tal não pode ser simplesmente imputado à maior homogeneidade, uma vez que em muitos Estados pequenos também é possível encontrar elevados níveis de heterogeneidade[272]. Na realidade, podem gerar-se

[270] A conclusão do mencionado autor resulta da circunstância de nos Estados mais pequenos existir tendencialmente uma maior homogeneidade, o que torna mais fácil a tarefa de encontrar soluções capazes de resolver os problemas que surgem, porque estes serão comuns a um maior número de indivíduos, permitindo a adoção de soluções mais eficientes.

[271] Neste sentido, veja-se: LAURENT, Éloi. *Economic consequences of the size of nations, 50 years on*. Paris: OFCE Document de Travail 2008-26, 2008. Na realidade, existem Estados pequenos e grandes com um elevado nível de crescimento e de desenvolvimento como os EUA e a Suíça, e o inverso em países como a Bolívia e a Nigéria.

[272] Segundo o liberalismo internacional de Alberto Alesina e Enrico Spolaore, embora com menor amplitude que o pensamento de Einaudi, existem determinados custos e benefícios associados à dimensão dos Estados. A principal vantagem para os Estados de maiores dimensões resulta das economias de escala na produção e na administração de bens públicos. Esta circunstância, caso os demais fatores se mantenham constantes, garante um nível tendencialmente mais reduzido de impostos. O seu maior óbice resulta da maior heterogeneidade da sociedade, que conduz a que a satisfação individual ao nível dos bens públicos recebidos ou

tendencialmente problemas mais profundos ao nível das falhas e da falta de eficiência na governação nos Estados de maiores dimensões. Isto sucede porque as preferências individuais são diferentes e numa sociedade heterogénea esse fator é exponencialmente agravado. É dentro deste problema da governação que o federalismo dá uma adequada solução e resposta, sendo porventura aqui que estará uma das suas maiores vantagens, por conseguirem resolver o problema da diversidade.

Por seu lado, os Estados de pequenas dimensões têm a desvantagem de não gerar economias de escala, tendo sido a própria globalização que permitiu a sua sobrevivência. Tal facto leva a que a dimensão ideal dos Estados se reduza por efeito do desenvolvimento do comércio internacional[273]. Por isso, a alteração do mercado e o seu aprofundamento têm o efeito de modificar a dimensão e o nível de intervenção ideal do Estado.

No que respeita ao espaço da União Europeia, Enrico Spalaore numa visão liberal sustenta que a sua evolução não foi constante e simétrica ao longo dos últimos sessenta anos[274], porque, por um lado,

---

fornecidos dê origem a um nível superior de insatisfação. Neste sentido, veja-se: ALESINA, Alberto; SPOLAORE, Enrico. *La mida de les nacions*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 2003.

[273] Segundo Alberto Alesina e Enrico Spolaore, uma das vantagens e dos fatores que conduziram à existência de Estados ou blocos económicos de maiores dimensões desvanecesse quando deixa de ser necessário criar um mercado interno de maiores dimensões. Por este efeito, também a ideia de Estado "grande" ao nível da intervenção económica deixa de fazer sentido e de ser justificada. Neste sentido, o Estado e o mercado são substitutos - ALESINA, Alberto; SPOLAORE, Enrico. *La mida de les nacions*, *op. cit*., 2003.

[274] SPALAORE, E. "What is European Integration Really About? A Political Guide for Economists", in *Journal of Economics Perspectives*, 27 (3), 2013. Este autor defende que a visão integrativa levada muito adiante coloca o problema da falta de

sofreu a influência de uma visão integrativa, que implica a perda de soberania dos Estados-nação e, por outro, em certos períodos históricos desenvolveu-se a visão meramente intergovernamental. Efetivamente, esta evolução dicotómica é resultado da cultura jurídica enraizada do Estado-nação[275], mas nem por isso impossível de conciliar numa federação, em especial em épocas de crise e incerteza global, cujo espaço peninsular poderia servir de antecâmara ao aprofundamento europeu do federalismo.

Por último, Dani Rodrik observa que do ponto de vista institucional existem três realidades distintas, em que vem defender que apenas duas delas se podem verificar em simultâneo[276]. Essas realidades são o Estado-nação, a integração económica internacional e a democracia política. A sua conjugação ao longo dos tempos foi-se alterando, sendo que na atualidade se colocam três opções, que ao mesmo tempo representam os dilemas da governação moderna, em

um mínimo de homogeneidade, ou por outras palavras, de falta de interesses comuns que sustentem a ideia de um Estado federalista. Deste modo, entende que no caso europeu os interesses são demasiadamente heterogéneos, o que na sua visão tornariam a federação europeia pouco sustentável. Porém, observando outras realidades mundiais, é possível vislumbramos realidades bem mais complexas, que para além das diferentes línguas, têm problemas bem mais complexos ao nível religioso, étnico e cultural do que a europa.

[275] Em sentido contrário, Udo Pagano considera que o problema central da União Europeia está na dificuldade no desenvolvimento das instituições que garantam o adequado desenvolvimento do mercado quando fortemente integrado, em particular "*de aquellas que habían asegurado una cultura común y una adecuada solidaridad económica en lo interno de los estados nacionales que son ahora miembros de la Unión Europea"* - PAGANO, Udo. "Nationalism, Development and Integration: The Political Economy of Ernest Gellner", in *Cambridge Journal of Economics*, 27, 2003.

[276] RODRIK, Dani. *The Globalization Paradox*. London: Norton & Company, 2011.

que opta pela solução em que possível reunir o Estado-nação e a democracia política, com o sacrifício da globalização[277].

Contudo, entendemos como mais adequada a terceira opção, onde deveria ser sacrificada a ideia de Estado-nação, em prol do modelo federalista para o futuro da humanidade e em especial para o da União Europeia e do espaço de Portugal e Espanha. Esta diferença de entendimento decorre do facto do referido autor considerar que os modelos federalistas não permitem governar mercados internacionais e ao mesmo tempo manter níveis de flexibilidade nas diferentes unidades constituintes[278]. Nesta questão importa ter em atenção os custos de transição que resultariam da agregação de diferentes unidades num único Estado federal[279]. Portanto, a questão de base está

[277] Para além desta opção, Dani Rodrik refere a possibilidade de combinar a globalização com o Estado-nação, mas em que se teria de prescindir da democracia política; e a conjugação da globalização e da democracia política, com o sacrifício do Estado-nação, o que resultaria no avanço de um modelo federalista internacional de organização e de governação.

[278] Para Dani Rodrik existe uma impossibilidade de, em simultâneo, garantir a diversidade em cada uma das unidades da federação, o que nos leva a não equacionar um federalismo à escala universal, mas vários e diferentes modelos de federalismo, pelo que a solução estará na definição do número e na dimensão dos Estados. Por seu lado, Bruno S. Frey vai mais longe e defende algo que ultrapassa a visão do Estado, quando apresenta a ideia e o papel das organizações voluntárias para a gestão de bens coletivos ou para a resolução de problemas coletivos. Entre estas organizações defende a existência de competição, sobrepondo-se e rivalizando com o Estado ou até substituindo-o. Este tipo de organizações apresenta como vantagens a sua adaptação à geografia dos problemas e o facto de permitirem a inovação institucional. Porém, é utópico pensar que a humanidade se possa organizar unicamente com base nestas jurisdições, devido à necessidade de coordenação de políticas, embora não deixem de ser um elemento positivo para sustentar o avanço de um modelo federalista moderno e democrático, que parte do pressuposto que existem mais possibilidades institucionais entre o Estado e o mercado.

[279] Efetivamente, dessa agregação resultaria a transferência de alguns elementos para um novo Estado federal, que podem representar questões problemáticas, como sejam as dívidas públicas e os défices orçamentais.

em modificar o número e a dimensão dos Estados na confluência de um ponto em que se apresentariam como ótimos ou ideais, ou seja, em que ocorreria a maximização das vantagens do mercado, da eficiência institucional, sem que tal implicasse a perda do bem-estar pré-existente para nenhum grupo de indivíduos, razão pela qual se vê numa solução federal institucional peninsular o cumprimento desses intentos[280], nomeadamente, num contexto de crises económicas e financeiras, que serão catalisadores e promotores desta agregação, uma vez que o receio da perda de bem-estar é propiciador dessa agregação, mesmo dentro da heterogeneidade.

2.4.2. As desigualdades e o federalismo

É possível que alterações nas estruturas do governo e da soberania nacional tenham um efeito sobre a desigualdade. Assim, o impacto nas desigualdades dentro de um mesmo Estado ou entre diferentes Estados podem constituir um fator determinante na modificação dos modelos organizativos de governação. Neste contexto, importa ter em atenção qual o critério de bem-estar que será

[280] O processo de agregação exige um processo democrático, através de um processo eleitoral ou referendário, o que no caso de Portugal e Espanha poderia consubstanciar a principal dificuldade, derivado ao enraizamento de questões históricas que distanciam os dois países. Ainda assim, segundo o que entendemos, os pontos de contacto são superiores às diferenças existentes, do qual deveria resultar um pacto político, o que não se mostra em muitas situações fácil de obter, como é demonstrado pela realidade europeia de avanços e recuos no projeto europeu ao longo dos últimos sessenta anos. Este pacto político para que seja viável depende de um conjunto de sentimentos de confiança ou receios por parte dos indivíduos-eleitores, uma vez que será necessário obter uma elevada confiança na agregação e o receio de consequências prejudiciais pela sua não efetivação. Embora sejam patentes as dificuldades, não é impossível.

utilizado para determinar o bem-estar do conjunto dos cidadãos[281]. Em particular, é necessário perceber se esse bem-estar deve ser aferido pela situação prévia de uma nação, de uma parte da nação ou pelo conjunto da humanidade[282], para depois avaliar os efeitos que decorreriam da implementação de um modelo federalista.

Deste ponto de vista, o federalismo só se tornará inaceitável se implicar efeitos negativos sobre o bem-estar de determinados indivíduos para atingir o igualitarismo defendido por algumas teorias de justiça social, que entendemos não ser de acompanhar. Ora, bastará existir um único indivíduo a ser prejudicado no seu bem-estar, mesmo que obtido algum igualitarismo para que não se justifique a introdução de uma modificação[283]. Logo, entendemos como adequado o modelo federalista de dimensão mais reduzida, até porque o comércio internacional tornou menos premente a existência de grandes mercados internos, com a vantagem adicional de ser mais favorável pela qualidade e eficiência obtida na governação, que num modelo universalista seria muito complexo de obter.

---

[281] A clarificação deste critério mostra-se necessária quando nos debruçamos sobre as propostas relativas ao número e dimensão dos Estados, tendo em atenção que para além de garantir a eficiência institucional é necessário que não implique a perda do bem-estar pré-existente para nenhum grupo de indivíduos.

[282] Por exemplo, Will Kymlicka adotou um critério universalista, segundo uma visão liberal igualitária, bem como progressista, em que se defende a impossibilidade de sustentar que o bem-estar de alguns indivíduos se faça com o prejuízo de outros - KYMLICKA, Will. *La política vernácula. Nacionalismo, multiculturalismo y ciudadanía, op. cit.*, 2003.

[283] Nesses termos, o federalismo de escala universal deverá ter-se por afastado, porque o igualitarismo da humanidade seria obtido em prejuízo de muitos indivíduos, o que nesta visão é totalmente inaceitável, tornando-se, pelo contrário, defensável o federalismo de natureza regional, por garantir a existência de uma maior homogeneidade, que levará a que a modificação não acarrete prejuízo no bem-estar para nenhum individuo.

A questão do bem-estar tem de ser vista em conexão com a questão da desigualdade, sendo que esta se pode verificar dentro de cada Estado-nação e entre os diferentes Estados-nação. Ora, na questão dos diferentes níveis de desigualdade podemos encontrar uma dificuldade momentânea de implementação do modelo federalista europeu[284]. A dificuldade resulta aqui da falta de homogeneidade no rendimento, que induz a dificuldade de implementar o modelo federalista, por não ser aceitável a quebra de bem-estar quanto a algumas jurisdições e indivíduos sujeitos à agregação[285]. Contudo, este problema não invalida o modelo federal, uma vez que este encontrará a adequada solução com a continuação das políticas de

[284] Recorrendo-se à comparação das desigualdades existentes entre os diferentes Estados dos Estados Unidos da América e entre os diferentes Estados-membros da União Europeia, resulta que as diferenças são acentuadamente maiores entre os diferentes Estados-membros da União Europeia, o que se agravou progressivamente com o alargamento aos países da europa central e de leste, bem como entre cidadãos dentro do Espaço da União Europeia. Segundo Branko Milanovic, da decomposição das desigualdades de acordo com o índice de Gini, resultou para os Estados Unidos da América um índice de 6 na comparação entre as diferentes jurisdições internas (entre Estados); de 40 entre cidadãos; com um total de 15% a título de percentagem da desigualdade total. Na europa detetou dois factos, por um lado, um nível maior de desigualdade e, por outro, um crescimento da desigualdade à medida que se foram adicionando mais Estados à UE de 15 países. Na UE (15 Estados-membros) apurou um índice de 10 na comparação entre as diferentes jurisdições internas (entre Estados); de 33 entre cidadãos; com um total de 30% de desigualdade total. Estes valores evoluem negativamente quando aprecia uma UE de 27 membros e de 39 membros, com o índice entre jurisdições a atingir respetivamente 23 e 30, e o índice entre cidadãos os valores de 40 e 45, ao que correspondem percentagens de 57% e 67% de desigualdade total – MILANOVIC, Branko. *The Haves and the Have-Nots*. New York: Basic Books, 2011.

[285] Em Portugal e Espanha essa falta de homogeneidade não se mostra tão notória, o que permite que sustentamos uma solução federal ou confederal, em benefício de ambos os países. Nessa perspetiva, poderia funcionar como um projeto-piloto fundado inicialmente num sistema tributário comum.

coesão, com vista à aproximação dos rendimentos entre Estados-membros e indivíduos[286].

O sucesso do modelo federalista europeu depende assim da maior homogeneidade dos rendimentos entre as unidades integrantes e entre os diferentes indivíduos, mas sem que isso implique a consagração de limitações à liberdade individual dos indivíduos, pelo que o desafio passa por garantindo a referida liberdade, em especial económica, atingir uma maior homogeneidade nos rendimentos[287].

Por isso, devem ter-se por afastados as teorias igualitaristas, que esquecem os notáveis benefícios conseguidos pelo mercado e pelo capitalismo, quando a qualidade de vida e a eliminação da pobreza obtiveram resultados tão notáveis[288]. Ainda que não exista

[286] Apesar da grande heterogeneidade no modelo federalista da Índia, na questão dos rendimentos existe uma maior homogeneidade, o que facilitou a sua implementação, diferentemente do que sucede na europa.

[287] Esta homogeneidade é condição de governabilidade, caso contrário, o próprio federalismo será impraticável, razão pela qual um distinto modelo de sistema tributário, comum, se torna uma necessidade, o qual vem sendo um dos elementos da falta de homogeneidade que deveria existir. Alguns autores confrontados com estes problemas têm vindo a defender soluções irrealistas, como a proposta de Thomas Piketty, que não passa de uma quimera utópica. O seu objetivo aparente passa por eliminar as desigualdades a nível mundial, em especial por entender existir novas desigualdades decorrentes da conexão da globalização com a dinâmica de acumulação de riqueza conseguida pelo capitalismo. Diz-me aparentemente porque subjacente a uma ideia que poucos ousarão criticar está um programa ideológico de puro igualitarismo e de crítica ao modelo capitalista de mercado, que teria como consequência inevitável a limitação da liberdade individual dos indivíduos, em que o federalismo se torna o meio mais adequado de salvaguardar - PIKETTY, Thomas. *Le capital au XXIe siècle.* Paris: Éditions du Seuil, 2013.

[288] Em sentido contrário, veja-se que Thomas Piketty identifica como nefastas o facto do modelo de mercado capitalista implicar uma taxa de crescimento do rendimento médio do capital muito superior à taxa de crescimento da economia e da produtividade, com os rendimentos de capital a crescer mais do que o rendimento do trabalho, bem como o facto de gerar uma taxa mais elevada de crescimento do rendimento de capital para as grandes fortunas do que para os pequenos aforradores.

unanimidade sobre os resultados, existe acordo quanto ao facto que os novos problemas do século XXI, como a crise das dívidas soberanas e as questões ambientais, exigem outro tipo de ferramentas, uma vez que aquelas que têm sido utilizadas pelos tradicionais Estado-nação são insuficientes.

Nesse sentido, o modelo federalista regional apresenta-se como adequado, mas não com o objetivo de implementar soluções como um imposto progressivo mundial, porque tal representa um atentado contra a liberdade individual dos indivíduos, que teria como único escopo condicionar o individuo, e do ponto de vista económico-financeira teria o efeito inverso ao pretendido. Pelo contrário, um sistema tributário de taxa plana e o modelo federalista são, antes necessários, para lá das razões que se vem referindo, como a melhoria da governação e a maximização dos mercados capitalistas, para o controlo da democracia[289].

Assim, torna-se necessário continuar a avançar com a modificação do atual paradigma de sistemas tributários de taxas progressivas e com o federalismo, apesar das dificuldades identificadas[290].

Contudo, não se vê que tal seja contrário a um modelo adequado de justiça, pelo que pretender limitar este efeito é que seria contrário ao princípio da liberdade.

[289] Como afirmou Lord Acton "*o sistema federalista limita e restringe o poder soberano dividindo-o e atribuindo ao Governo apenas alguns direitos bem determinados. É o único método de condicionar não só a maioria, mas também o poder do Povo"*, in HAYEK, Friedrich, *O Caminho para a Servidão, op. cit.*, 2014, p. 259.

[290] Não apenas ao nível legislativo, mas também no patamar da cultura federativa, que será um dos poucos elementos que falta no processo integrativo europeu, para lá da referida homogeneidade de rendimentos, a alcançar por via da modificação dos sistemas tributários.

Em síntese, a dimensão dos Estados pode na realidade afetar o nível de vida dos indivíduos, mas torna-se necessário compreender os efeitos sobre as desigualdades dentro dos Estados e entre os diferentes Estados, bem como a correção existente entre os mercados e as instituições. Nesse âmbito, torna-se premente avançar com o modelo federalista, em contraponto à supremacia da conceção de Estado-nação, numa época de pós-modernidade e de grandes mutações económicas, sociais e políticas[291].

Com o federalismo consegue-se a valorização do indivíduo e da sua liberdade e individualidade, e não o egoísmo como alguns criticam as teorias individualistas. As bases económicas do federalismo têm a capacidade de melhor se adaptarem às novas características deste século, que serão a existência de sociedades cada vez mais heterógenas, de uma economia de serviços e não tanto industrial, de uma sociedade de informação massificada, de mobilidade internacional de pessoas e capitais, de pressões migratórias de concentração mundial da riqueza e de instabilidade económica, financeira e climática[292].

[291] O atual Estado de bem-estar ou Estado social foi construído com fundamento num contrato social baseado na ideia da existência de Estados-nação soberanos, mas a globalização, o comércio internacional, a integração económica e a revolução tecnológica são fenómenos que implicam um novo contrato social, que por sua vez exigem uma nova arquitetura institucional, baseado num novo modelo governativo de natureza federalista

[292] A melhor forma de lidar com os novos desafios passa por contabilizar a democracia política com a globalização, através de formas de governação federativas. Este modelo permitiria assegurar a eficiência e a equidade, uma vez que esta última não pode ser alcançada sem um modelo consolidado de eficiência. Em termos de eficiência, apresenta-se como vantajoso a existência de mercados de maiores dimensões.

Num mundo real em que não existem modelos perfeitos, e que o próprio mercado dentro das instituições imperfeitas não deixa de ser o mais perfeito, as formas de governação por recurso ao federalismo podem ajudar a combinar os mercados, a satisfação dos interesses dos indivíduos e as economias de escala[293].

3. Os fins do Estado

Quando se fala da implementação da taxa plana temos de levar em consideração a importância na definição do sistema tributário, o qual depende em grande medida da definição do setor público e do setor privado, nomeadamente dos fins e funções atribuídas ao Estado, cujos impostos irão ter de financiar. A questão dos fins e das funções do Estado deve ser previamente analisada, pois as mesmas condicionam a construção do sistema tributário, em particular o nível e peso económico dos impostos. Além disso, não nos devemos esquecer nessa apreciação que a simples existência de impostos implica a existência de um comportamento coativo sobre o setor privado (contribuintes), o qual é limitador da sua liberdade individual.

Os fins e as funções que o Estado deve assumir têm um enquadramento constitucional nos ordenamentos jurídicos de Portugal e Espanha, mas nem por isso a questão deve deixar de ser tida em consideração, a qual merece voltar a ser discutida com maior

[293] Em particular na União Europeia, quando se olha para o seu projeto no século XXI, o mesmo não poderá deixar de exigir a edificação de um federalismo regional europeísta, pacifista e democrático, no qual o pacto político e o contrato social tem de se adaptar às características do capitalismo deste século e aos desafios globais que se coloca a toda a humanidade.

profundidade, depois de ter sido no século XX quase condenada ao esquecimento pela investigação jurídica.

Já no século XV, curiosamente no período do individualismo que haveremos de abordar, surgiram de modo estruturado as preocupações com as questões financeiras do Estado e, indiretamente, com o sistema tributário, em que se defendia que a criação e aplicação de tributos devia respeitar a clareza, a estabilidade, a moderação e a justiça[294]. Na realidade, quando se fala em sistema tributário, falamos por inerência de impostos, e a primeira questão que sempre se levantou ao longo da história moderna foi a discussão em torno do seu consentimento[295]. Por isso, a doutrina fala em autotributação[296]. Por

[294] Esta visão resulta expressa em Joseph Schumpeter, quando se refere ao tratado de *Regis et Boni Principis Officio*, onde defende algo que hoje mesmo defendemos, ou seja, a limitação das despesas do Estado; critica o uso excessivo dos impostos; defende a poupança de receitas em período de expansão económica – SCHUMPETER, Joseph. *History of Economic Analysis.* Londres: George Allen & Unwin Ltd., 1954, 1965. Também, no mesmo sentido, veja-se: BULLOCK, Charles. *Economic Essays*. Cambridge, Havard: Havard University Press, 1946; CATARINO, João Ricardo, "Para Uma Teoria Política do Tributo", *op. cit.*, 1999.

[295] Por exemplo, sobre o tema Vasco Branco Guimarães refere ser "*o mais antigo dos princípios de direito fiscal e está intimamente ligado à existência dos impostos sendo mesmo anterior à existência deste ramo de direito. Podemos defini-lo como o princípio pelo qual o contribuinte, diretamente ou através de seu representante, tem direito a ter um conhecimento prévio e atempado dos impostos que vai pagar, entendida esta realidade como um conhecimento prévio do tipo de imposto, da forma do pagamento e o montante previsível do mesmo*" – GUIMARÃES, Vasco Branco. *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal Emergente da Obrigação de Imposto*. Lisboa: Vislis, 2006. No mesmo sentido, FRANCO, António L. de Sousa. *Manual de Finanças Públicas e de Direito Financeiro,* vol. I. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

[296] GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias. *Da Justiça Administrativa em Portugal – sua origem e evolução*. Lisboa: UCE, 1994. É este consentimento que autoriza o Estado a lançar impostos sobre os indivíduos pertencentes à sua comunidade jurídica, o que já era reconhecido na *Magna Carta*, de 1215, no sentido da imposição e fixação moderada de impostos. Neste sentido, veja-se: BALLESTEROS, Pío. *Manual de Hacienda Pública, op. cit.*, 1990.

seu lado, este consentimento tinha por escopo a capacidade contributiva (tributária), defendido firmemente nos movimentos liberais dos finais do século XVIII e que Adam Smith afirmaria tratar-se da necessidade de contribuição "*na razão dos seus haveres*"[297]. Por este motivo se torna tão importante analisar o Estado e os seus fins, visto que o modelo de Estado condiciona o modelo de sistema tributário e de imposto adotado.

3.1. Delimitação e problemas conceptuais

Estes dois conceitos – *fins* e *funções* – apresentam-se como distintos, querendo por isso significar coisas distintas, razão pela qual não devemos utilizar o conceito de funções do Estado para construir uma realidade distinta.

Na doutrina portuguesa Jorge Miranda utiliza para as duas realidades o conceito de *funções do Estado*[298], para logo em seguida advertir para a existência de dois distintos sentidos, isto é, por um lado, como "*fim, tarefa ou incumbência*"[299], que para melhor compreensão corresponderá aos objetivos do Estado, ou seja, aqueles que sustentam

[297] SMITH, Adam, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Londres: Methuen an Co. Ltd., *op. cit.*, 1983, 2002. Este autor aí refere que: "*a) os súbditos de cada Estado devem contribuir para a sustentação do Governo tanto quanto possível em proporção das suas faculdades, isto é, em proporção da renda que eles desfrutam sob a proteção do Estado; b) a taxa ou a porção de imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar de ser certa e não arbitrária; c) todo o tributo deve ser percebido na época e da maneira presumivelmente mais cómoda para o contribuinte; d) todo o imposto deve ser estabelecido de modo que tire do bolso do povo tão pouco quanto possível além do que traga para o tesouro público*".

[298] MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional: Actividade Constitucional do Estado*, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, pp. 7–11.

[299] MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional: Actividade Constitucional do Estado*, *op. cit.*,2004, p. 7.

a sua existência fáctica enquanto estrutura de criação humana. Por outro, como "*actividade com características próprias*"[300], corresponderá aos atos e atividades que o Estado irá desenvolver para dar cumprimento aos fins (objetivos) constitucionalmente consagrados. Das *funções do* Estado enquanto atividade evidencia-se a existência de uma manifestação do poder político, com vista a atingir os referidos fins que são causa legitimadora da atividade do poder político exercido pelo Estado.

Ao invés, os fins devem ser vistos na relação que se estabelece entre o Estado e a Sociedade, enquanto objetivos que devem ser prosseguidos pelo Estado, pelo que se impõe que as próximas páginas se lhe dedique a nossa atenção. A questão dos *fins do Estado* encontra-se diretamente relacionada com a justificação da sua existência, pelo que após ter sido condenada ao ostracismo durante o século XX, importa que voltemos a debruçarmo-nos sobre eles, porque o não fazer representa um erro científico em face das questões que lhe são adjacentes. Assim, não devemos esquecer que a expressão "*fins do Estado*" tal como defendido por Georg Jellinek, tem associado três problemas distintos[301], sendo que aquele que importa abordar resulta da questão de saber «*qué fin tiene la institución del Estado en un momento determinado para los que forman parte de él y, por tanto, para la comunidad?»*[302].

[300] MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional: Actividade Constitucional do Estado*, *op. cit.*, 2004, p. 8.
[301] JELLINEK, Georg. *Teoría General del Estado*. Tradução de Fernando de los Rios Urruti. Granada: Comares, 2000, p. 223-224.
[302] JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado, op. cit.*, 2000, p. 223-224.

3.2. Teorias dos fins do Estado

Seguindo-se a síntese apresentada por Georg Jellinek, quanto às teorias dos fins do Estado, é possível encontrar as teorias dos fins objetivos; fins subjetivos; fins particulares; fins absolutos; fins relativos; fins universais; fins exclusivos e concorrentes[303]. A existência das diferentes teorias e conceções acerca dos fins dependem da conceção de Estado que se adote em cada época histórica.

Importa igualmente levar em linha de conta a existência das teorias orgânicas, que defendem que o Estado será o fim em si mesmo, isto é, que o fim é imanente em si mesmo. Dentro das teorias orgânicas é possível encontrar a conceção mecânico-materialista do mundo e da história, em que se nega em absoluto a existência de finalidades do Estado. Porém, conceções teleológicas atribuem ao Estado um valor que ultrapassa a sua mera existência[304]. Existe ainda a doutrina social do Estado, em que se levanta a questão de saber que fins estão associados, pois os seus defensores sustentam que a existência de tais fins resulta das ações humanas e, como tal, têm de ter motivos associados, razão pela qual terão de ter um fim associado.

A questão fulcral é que não se poderá compadecer a existência do Estado sem a existência de concretos fins que justifiquem a sua

[303] Neste sentido, veja-se: JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado*, *op. cit.*, 2000.

[304] Segundo Georg Jellinek, a teoria dos fins particulares do Estado, que pressupõe que este terá fins totalmente privados, é totalmente arbitrária, bem como refere a existência da teoria dos fins subjetivos do Estado, em que se observa a questão sob o prisma da relação do Estado com os seus fins individuais. Neste sentido, veja-se: JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado*, *op. cit.*, 2000.

existência, pois este apenas existirá quando existam objetivos que só por si possam ser prosseguidos e que justifiquem a subordinação dos indivíduos aos seus comandos. Neste sentido, o Estado apresentar-se-á como uma necessidade para os fins particulares dos indivíduos, a qual em diferentes épocas históricas exigirá diferentes conceções sobre os fins do Estado. Daqui resulta que os fins não serão estáticos, estando sujeitos a um processo evolutivo, pelo que serão mutáveis e adequáveis.

Importa questionar sobre a existência de fins próprios por parte do próprio Estado. É certo que em cada época o Estado terá fins próprios, o que será consequência da variedade das ações humanas, mas não terão autonomia própria, antes serão agregados e condicionados a fins de natureza superior, que terão sempre por objetivo a conservação da existência individual e a felicidade destes. Logo, em cada época histórica existirão fins particulares do Estado a serem prosseguidos, mas que não se erigirão enquanto fins gerais do Estado.

3.3. Os fins do Estado

Como afirmado por *fins do Estado* devemos entender os objetivos que o Estado se propõe atingir, que nas palavras de Maria Manuela Magalhães Silva e Dora Resende Alves serão a segurança[305],

[305] O *fim* da *segurança* pode ser compreendido como refere Maria Manuela Magalhães Silva e Dora Resende Alves sob o prisma individual e coletivo. Por um lado, pressupõe a garantia da segurança interna, a qual deve ser assegurada pelo Estado, através de um conjunto de normas gerais que assegurem direitos e deveres aos cidadãos. Porém, dessas normas não poderá resultar o afastamento do princípio da liberdade individual dos indivíduos, dentro do espaço em que as suas ações e

a justiça[306] e o bem-estar económico e social[307]. Este último encontra um extenso desenvolvimento constitucional, o que é consequência do desenvolvimento das teorias que sustentam a construção do *Estado Social*, mas não poderá deixar de estar sujeito a críticas. Na realidade, ainda que tal objetivo seja meritório, o mesmo encerra consequências perversas no que respeita à dimensão do Estado e ao seu grau de intervencionismo na economia e na sociedade, com inevitáveis efeitos condicionantes da construção do sistema tributário.

O *bem-estar económico e social* deve ser um objetivo a atingir pela própria sociedade e não um *fim do Estado*, não se apresentando como conforme ao princípio da liberdade individual ou da justiça

---

comportamentos não infligem danos a terceiros. Este era o fim que os liberais do século XVIII e XIX entendiam ser admissível ser prosseguido pelo Estado, dentro das restrições apresentadas, nomeadamente, apenas quando da aplicação do princípio do dano se mostrasse adequada tal intervenção. A segurança do ponto de vista do pensamento dos liberais clássicos centrava-se na segurança física e moral; da propriedade privada; e da integridade física e moral dos indivíduos da comunidade política. Assim, será de afastar a ideia da certeza jurídica de todas as ações e comportamentos em sociedade, pois isso reduziria o espaço de liberdade dos indivíduos, enquanto ser individual. Portanto, apenas se deve admitir a regulação de comportamentos que provoquem danos a terceiros. Por outro lado, pressupõe a segurança coletiva, sendo que esta tem em consideração a questão da segurança face a ameaças exteriores. Daqui decorre o fim de defesa militar, o qual era tido pelos liberais clássicos como o fim primordial do Estado. Neste sentido, vejam-se SILVA, Maria Manuela Magalhães; ALVES, Dora Resende. *Noções de Direito Constitucional e Ciência Política.* Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p. 133; MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*. Lisboa: Edições 70, 2006.

[306] O fim da justiça é outro dos fins que o pensamento liberal entende como admissível de ser prosseguido pelo Estado, embora com algumas reservas sobre o tipo de justiça a ser admissível para a sociedade, os quais se correlacionam com a segurança interna. Nesse âmbito, quando exista dano o Estado deve ser chamado a assegurar a proteção do indivíduo ou da sociedade enquanto comunidade de cidadãos. Não se trata de uma qualquer violência individual, mas antes de uma violência que afete negativamente o direito de outros cidadãos.

[307] SILVA, Maria Manuela Magalhães; ALVES, Dora Resende. *Noções de Direito Constitucional e Ciência Política, op. cit.*, 2000, p. 133.

comutativa (ou de meios) a imposição de um modelo económico, social e cultural à sociedade. Portanto, a despropositada intervenção tem como resultado uma restrição inaceitável nos comportamentos e ações dos indivíduos.

O Estado democrático fundado nas teorias do Estado Social terá esquecido a violência coletiva contra o indivíduo, que muitas das vezes atua através da imposição de elevados impostos, sob o fundamento do princípio democrático. Este princípio tem de ser contrabalançado com a restrição das funções do Estado, pelo que se impõe controlar o Estado.

A propósito do *fim* da *justiça*, Marcelo Rebelo de Sousa[308] refere a existência de duas possibilidades, isto é, a justiça comutativa[309] e a justiça distributiva[310], que como se verá não poderá deixar de ser sujeita a algumas críticas, em particular a sua vertente distributiva ou de obtenção de uma igualdade de resultados. Na justiça comutativa ou de meios o Estado deve assegurar que cada indivíduo obtenha o equivalente que prestou a outrem, no sentido que o Estado deve assegurar que fornece iguais meios aos seus cidadãos. Na justiça distributiva ou de resultados, supõe-se que cada indivíduo recebe da sociedade, representada pelo Estado, os proveitos equivalentes à

[308] SOUSA, Marcelo Rebelo de. *Direito Constitucional I*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1979, p. 230, citado por SILVA, Maria Manuela Magalhães; ALVES, Dora Resende, *op. cit.*, 2000, p. 134.
[309] Alguns outros autores utilizam a expressão de Justiça de meios para significar a expressão aqui utilizada de justiça comutativa.
[310] Alguns outros autores utilizam a expressão de Justiça de resultados para significar a expressão aqui utilizada de justiça distributiva.

atividade produtiva que desenvolve permanentemente ou o equivalente à situação social de carência em que se encontra[311].

Os defensores deste *fim do Estado*, do qual nos afastamos, porque dele não resulta a existência de dano, que torne apta a intervenção do Estado, defendem que este deve assegurar determinadas condições de vida aos indivíduos, possibilitando o acesso a bens e serviços considerados fundamentais pela sociedade[312]. Por isso, tem razão Marcelo Rebelo de Sousa[313], quando afirma não se estar perante um verdadeiro *fim do Estado*[314].

3.4. Evolução histórica dos fins do Estado

No desenvolvimento e evolução dos *fins do Estado,* tendo em conta que o Estado como o conhecemos hoje nasceu com o constitucionalismo, é possível encontrar três fases distintas na sua evolução histórica. De acordo com os diferentes tipos de Estado, do

[311] Esta segunda vertente de justiça implica e justifica a existência de abonos, pensões ou subsídios, o que não é aceitável ou, pelo menos, é criticável a sua existência por poder ter um efeito perverso decorrente da armadilha da pobreza.

[312] Os defensores do fim da justiça elevam este fim ao principal a ser prosseguido pelo Estado, o que serviu para construir as teorias do *Estado funcional*, em que segundo George Burdeau "*aquele que, independentemente de qualquer ideologia, tende à transformação numa máquina burocrática cujo objetivo prioritário será assegurar aos cidadãos bens e serviços essenciais a níveis crescentemente mais acentuados*" - SILVA, Maria Manuela Magalhães; ALVES, Dora Resende, *op. cit.*, 2000, pp. 134-135.

[313] SOUSA, Marcelo Rebelo de, *op. cit.*, 1979, p. 231

[314] Embora nos pareça que o argumento deverá distinto, visto que Marcelo Rebelo de Sousa refere que "*o Estado se legitima pelo grau de satisfação do objetivo bem-estar económico e social*", quando o problema é mais profundo e estará antes no facto de ficar prejudicado o princípio da liberdade e do individualismo que é inerente a cada indivíduo, uma vez que através deste fim são construídos e determinados certos modelos económicos, sociais e culturais - SILVA, Maria Manuela Magalhães; ALVES, Dora Resende, *op. cit.*, 2000, p. 134.

contexto histórico é possível identificar o Estado liberal, o Estado social e democrático de direito, e o Estado socialista.

No Estado liberal os seus *fins* são marcados pelo abstencionismo e o capitalismo concorrencial, segundo o qual o principal objetivo da sociedade se centrava na questão da segurança[315]. Por esse facto, neste período são estabelecidas normas constitucionais, baseadas no princípio da igualdade face à lei, através das quais se pretendiam assegurar direitos políticos e sociais. Está em causa a igualdade perante a lei, com base na garantia dos direitos civis e políticos, mas em que se sustenta e admite a desigualdade a nível económico e social[316].

No estado socialista, pelo contrário, dá-se primazia à justiça e ao bem-estar económico e social[317], o que tem como consequências a

[315] A CRP prevê no art.º 9.º, sob a epígrafe «*Tarefas fundamentais do Estado*» manifestações da segurança coletiva e individual, sendo que a alínea a) prevê a segurança coletiva quando refere o *fim* de «*Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam*»; e as alíneas b) e c) a segurança individual, onde se estabelece «*Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático*» e «*Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais*».

[316] Com referem Maria Manuela Magalhães Silva e Dora Resende Alves os liberais tinham como principal preocupação a segurança no aspeto da certeza jurídica e da justiça formal, no sentido que todos tivessem os mesmos direitos e deveres, independentemente da sua efetividade quando ao seu exercício - SOUSA, Marcelo Rebelo de, *op. cit.*, 1979, p. 135.

[317] A CRP prevê no art.º 9.º, sob a epígrafe «*Tarefas fundamentais do Estado*» manifestações quanto ao bem-estar económico e social, sendo que a alínea d) prevê-o quando refere o *fim* de «*Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais*».

burocratização do Estado (poder político), bem como uma excessiva intromissão nas ações e comportamentos individuais dos cidadãos.

Por último, no Estado social e democrático de Direito verifica-se a substituição do capitalismo concorrencial, de tipo e influência burguesa, pelo capitalismo monopolista e de intervencionismo estatal. O *fim do Estado* prosseguido nesta época é a justiça, tanto na sua vertente comutativa como na distributiva, baseada na construção do *Estado fiscal*. Aqui trata-se de uma justiça natural, em que o Estado olha para a igualdade social e económica ou, pelo menos, pretende atingir a igualdade de oportunidades para a atingir[318].

Com efeito, o Estado social e democrático tem imanente o desenvolvimento de um sistema constitucional, que exige enormes gastos públicos, no sentido que aos mais variados direitos fundamentais sociais e culturais correspondem gastos públicos, o que convoca a ideia da crise do *Estado fiscal*, que foi sob o mesmo prisma utilizada por Joseph Schumpeter aquando da crise do *Estado fiscal* de 1918[319]. Segundo o posicionamento manifestado pelo identificado autor, as possibilidades de aprofundamento do *Estado fiscal* estão condicionadas pela capacidade económica dos indivíduos suportarem o custo económico e social do imposto, quando o mesmo se torna excessivo – momento em que passa a ter natureza de confisco -, o que pode conduzir a que os agentes económicos se desinteressem em

[318] Deste modelo de Estado resultou a criação de múltiplas estruturas como são exemplificativos a Segurança Social e o sistema nacional de saúde e de educação.
[319] A análise da crise do *Estado Fiscal* apresenta-se tanto sob a perspetiva económica como pela perspetiva sociológica da crise do Estado capitalista.

prosseguir com o desenvolvimento de atividades produtivas[320]. Por isso, expressou as suas dúvidas, as quais passado um século continuam atuais, sobre se a intervenção publica, nomeadamente, a desenvolvida pelas empresas públicas seria uma boa fonte de receitas fiscais. Segundo o seu pensamento era mais favorável para a receita do Estado ter um mercado a funcionar com empresas dirigidas por verdadeiros empreendedores. Isto é, o *Estado fiscal* seria mais bem suportado se fosse baseado no empreendorismo de mercado do que no empreendorismo estatal.

Atualmente, a grande maioria dos Estados, do ponto de vista do financiamento dos seus fins, apresentam-se como Estados fiscais[321]. Isto significa que os mesmos são financiados sobretudo por

[320] Nesta perspetiva, Joseph Schumpeter fala em crise do Estado fiscal de cunho liberal e capitalista. Nas suas palavras "*The fiscal capacity of the state has its limits not only in the sense in which this is self-evident and which would be valid also for a socialist community, but in a much narrower and, for the tax state, more painful sense. If the will of the people demands higher and higher public expenditures, if more and more means are used for purposes for which private individuals have not produced them, if more and more power stands behind this will, and if finally all parts of the people are gripped by entirely new ideas about private property and the forms of life-then the tax state will have run its course and society will have to depend on other motive forces for its economy than self-interest. This limit, and with it the crisis which the tax state could not survive, can certainly be reached. Without doubt, the tax state can collapse*" - SCHUMPETER, Joseph A. *The crisis of the tax state*. International Economic Papers, n. 4, p. 25. New York: MacMillan, 1954; cf. MUSGRAVE, Richard A. "Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology", in *Journal of Evolutionary Economics*. Berlin: Springer-Verlag, 1992, pp. 89-113; NEUMARK, Fritz. *Princípios de la imposición*, *op. cit.*, 1994; GIARDINA, Emilio. *The crisis of the fiscal state*. Scritti scelti. Milano: Franco Angeli, 2008, p. 162-171.

[321] Sobre a ideia de *Estado fiscal*, veja-se, também, NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, *op. cit.*, 1998, pp. 191 e ss.

impostos, e não com base noutro tipo de receitas ou tributos[322]. Por isso, os impostos apresentam-se como o preço exigido pelo *Estado Fiscal* para que sejam disponibilizados aos indivíduos uma sociedade baseada na liberdade e no respeito e garantia de um conjunto de direitos, nomeadamente, os direitos sociais[323]. Daqui resulta, que esse preço não pode ser um preço demasiadamente elevado, uma vez que seria contraditório quer com a ideia de liberdade, quer com a de solidariedade[324].

[322] A conceção referida de *Estado fiscal* exclui tanto o Estado patrimonial, que correspondeu ao modelo de financiamento do Estado na Idade Média, suportado nos rendimentos advenientes de bens patrimoniais, como do Estado empresarial, do qual foram grandes interpretes os Estados socialistas do século XX.

[323] Neste sentido, vejam-se: ARDANT, Gabriel. *Théorie Sociologique de l'impôt,* vol. I e II. Paris: [s. e.], 1965; *Histoire de l'Impôt,* vol. I e II. Paris: Fayard, 1972; SANCHES, Saldanha. *Justiça Fiscal.* Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 19 e ss. No *Estado fiscal* podemos encontrar duas visões: a clássica e a do Estado Social. É sobretudo a segunda que nos preocupa especialmente. Na visão clássica, a sustentação do Estado baseada em impostos já se encontrava presente, sob a ideia de constituições fiscais liberais, assentes nos princípios de autoconsentimento dos impostos e da legalidade tributária. Esta visão clássica sofre profundas alterações com o Estado social, uma vez que a consolidação da ideia de umas finanças públicas funcionais implicou o aumento da despesa pública, dos impostos e da dívida pública e, por outro lado, o enfraquecimento do controle exercido pelos parlamentos sobre os gastos públicos. A crise do *Estado fiscal* acentuar-se-á ainda mais com o advento das teorias económicas intervencionistas de Keynes. Isto é, o continuo aumento dos impostos tem como causa direta o desenvolvimento e consolidação do Estado social nos anos sessenta e setenta.

[324] Por este motivo e, nomeadamente, devido à crise do *Estado fiscal*, José Casalta Nabais questiona-se "*se não é possível conceber um estado que seja financiado predominantemente através de através de tributos bilaterais, isto é, através da figura das taxas"*. Em causa está a transformação do *Estado fiscal* em Estado taxador (Gebührenstaat). Neste sentido, vejam-se: NABAIS, José Casalta. "Crise e sustentabilidade do Estado Fiscal", in *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*, José Casta Nabais; Suzana Tavares da Silva (org.). Coimbra: Almedina, 2011, p. 97; VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 15.

Neste sentido, recuperando o pensamento de Joseph Schumpeter, o *Estado fiscal* identifica-se tanto com o Estado liberal como com o Estado social, uma vez que é possível distinguir duas modalidades: o *Estado fiscal* liberal, centrado num posicionamento socioeconómico neutro, e o *Estado fiscal* social, centrado num posicionamento intervencionista. Na sua primeira modalidade é defendida a existência de um Estado mínimo, baseado numa tributação reduzida, para dar cumprimento apenas aos fins mencionado para o Estado liberal. Na segunda modalidade é defendida a existência de um Estado interventor na realidade social e económica, por via de extensos programas sociais e de tributação alargada[325].

A consagração do *Estado fiscal* significa a existência de uma separação entre o próprio Estado e a economia e, bem assim, a sustentabilidade financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva, por via dos impostos. Neste sentido, tanto o Estado como a economia atuam sob critérios autónomos[326].

[325] Apesar das suas duas facetas, a realidade é que o conceito de *Estado fiscal* está muito interligado à pretensão de limitar a atuação e a dimensão do Estado, fenómeno que é detetado em Joseph Schumpeter, quando este se pronuncia sobre a crise do *Estado fiscal* em 1918, num contexto de uma necessidade de reduzir o peso do Estado que havia sido implementado no contexto da 1.ª guerra mundial ou, mais recentemente, quando parte da doutrina se questiona se o *Estado fiscal* não se estará a transformar num Estado proprietário, por recurso ao elemento tributário.

[326] O *Estado fiscal* é visto como um Estado limitado no que ao domínio económico concerne. O que, naturalmente, não significa que ele tenha de ser um Estado *aeconómico*, como a doutrina e a teoria de Estado do século XIX qualificou o Estado liberal, ou um Estado económico negativo como por vezes se designa o Estado oitocentista. Com efeito, o *Estado fiscal* não está impedido de se assumir como um Estado económico positivo, como é o atual Estado capitalista, reconhecido, de resto, tanto por keynesianos como por neoliberais, uma vez que o que distingue estas doutrinas económicas, quanto ao aspeto aqui em consideração, é tão-só a defesa de um maior ou menor grau de intervenção e ação económicas do Estado

Segundo Joseph Schumpeter, a economia e o Estado atuam em domínios distintos dentro da sociedade, em que cada um deles atua segundo os seus princípios exclusivos, pelo que as entidades dentro da economia agem de acordo com os princípios da propriedade privada, segundo o qual, os padrões sociais surgem através da produção e da troca, nas relações que se estabelecem através do mercado. Ao invés, as entidades que atuam dentro da política agem de forma parasitária, ao tributarem os frutos da interação dos agentes económicos no seio do funcionamento do mercado, baseada num apoio ideológico a bens e necessidades públicas[327].

Portanto, a ideia de *Estado fiscal* acaba por estar diretamente correlacionada com a sua própria crise, decorrente da ligação entre a economia real e o financiamento de direitos fundamentais, constitucionalizados, mediante impostos, de onde resultaria a constatação, ainda hoje verificável, das complexidades dos sistemas tributários e da ausência de simplificação. Assim, da crise do *Estado fiscal* que já no início do século XX era evidenciada por Joseph Schumpeter, resulta a crise do Estado social pelas dificuldades de financiamento público[328]. Em última instância o que está em causa é o

contemporâneo. O que o *Estado fiscal* não pode, sob pena de se negar a si mesmo, é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da supletividade do Estado no domínio económico.

[327] É neste contexto de Joseph Schumpeter utiliza a expressão de processos de "*creative destruction*".

[328] A chamada "crise do Estado fiscal" decorre de um aumento de despesas crescentes, em detrimento da carga tributária insatisfatória, apesar de elevada. Neste sentido, veja-se: Segundo James O'Connor: "*Abbiamo definito 'crise fiscale dello stato' questa tendenza delle spese governative ad aumentare più rapidamente delle entrate. Certo non esiste nessuna legge ferrea in virtù della quale le spese debbano sempre aumentare più in fretta delle entrate, ma sta di fatto che i bisogni crescenti,*

próprio Estado[329]. Tendo presente o referido dualismo entre o Estado e a Economia, importa notar que nenhum deles se deverá apresentar como prevalecente sobre o outro, nem os impostos se devem apresentar como receita exclusivista para os gastos públicos, objeto dos fins do Estado, uma vez que podem ser maioritariamente suportadas por tributos bilaterais[330].

É pois, evidente, que a solução do *Estado fiscal* ter-se-á de encontrar no problema da atual dimensão, por via da moderação do intervencionismo do Estado na economia e na vida social, o que

---

giunti a un tale livello che soltanto lo stato li può soddisfare, generano aspettative crescenti nel bilancio statale" - O'CONNOR, James. *La crisi fiscale dello Stato.* Torino: Einaudi, 1977, p. 4.

[329] A perceção da existência de limites do *Estado fiscal* abriu caminho ao debate que se iniciou a partir dos anos oitenta, tanto numa vertente jurídica como numa vertente política. No primeiro plano, a discussão na introdução nos textos constitucionais de limites à própria tributação, no sentido de evitar o confisco, mas, também, medidas como limites aos gastos públicos, onde, por exemplo, a Alemanha introduziu em 2009 na *Grundgesetz* um limite aos défices orçamentais, com efeitos a partir de 2016 - GRÖPL, Christoph. "Schwächen des Haushaltsrechts – Wege zu einer nachhaltigen Finanzwirtschaft", *Die Verwaltung*, 2006/2, pp. 220 e ss. - No segundo plano, discutiram-se as propostas políticas de redução de impostos, de redução da intervenção do Estado na economia e na sociedade, de que são exemplos as eleições de Ronald Reagan (EUA), de Margaret Thatcher (Reino Unido) e dos Conservadores na Suécia.

[330] As correntes que sustentam mais Estado, que não seguimos, em extensão e intensidade, decorrentes da "nova" sociedade pós-moderna e tecnológica, na medida em que conduz à "ubiquidade" do imposto e à quase impossibilidade prática do aumento da carga tributária, tem aliciado os autores para os tributos, especificamente para as taxas, a fim de nelas apoiarem o financiamento de algumas tarefas públicas. A este propósito, José Casalta Nabais, discordando com um sistema assente genericamente em taxas refere que "*mesmo que este alargamento da figura das taxas (ou outros tributos) fosse de aceitar, não se pode olvidar que tal figura, por mais amplo que seja o seu entendimento, não é susceptível de nos fornecer uma solução alternativa para o problema do actual estado fiscal, expresso na simultânea sobrecarga das tarefas do estado e na estagnação das receitas provenientes dos impostos. Desde logo, uma tal solução atentaria contra o sentido essencial do estado social, (...)"* – NABAIS, José Casalta, "Crise e sustentabilidade do Estado Fiscal", *op. cit.*, 2011.

implicará a regressão na assunção das modernas tarefas sociais, senão mesmo, o abandono de alguns dos fins tradicionais do Estado. Porém, mais importante, será a necessidade de redefinição do papel e dos fins do Estado, para o compatibilizar com o princípio de liberdade individual dos indivíduos e o princípio da liberdade económica de mercado. O seu objetivo terá de ser que o Estado não se torne dono da economia e da sociedade pela via tributária.

4. Reinvenção do Estado

Apesar da realidade de Portugal e Espanha implicar a existência de duas distintas realidades, por estarmos perante um Estado unitário e pequeno do ponto vista geográfico, como sucede com Portugal, e um Estado de média dimensão e com regiões autonómicas, como sucede com Espanha[331]. Ainda que existam diferenças mais ou menos óbvias entre as diversas realidades destes países, a conceção de Estado é transversal às preocupações de ambos. Antes de se avançar com a reforma dos sistemas tributários, torna-se necessário reinventar o Estado, tendo em conta os novos elementos da sociedade moderna, nomeadamente, a globalização, a tecnologia e a existência de indivíduos informados e livres.

Em primeiro lugar, importa salientar que a opção por nada fazer face a uma nova realidade teria um custo elevado, pois o atual Estado Social irá definhar, devido à sua dimensão excessiva, que se

[331] Espanha apresenta ainda a particularidade de ser uma monarquia parlamentar, modelo não seguido por Portugal há um século, que se apresenta como uma República.

mostra ser insustentável. Em segundo, o momento atual de crise social, mas, também, os ciclos de crise económico-financeira, representam uma oportunidade para Portugal e Espanha darem um passo decisivo na criação de uma vantagem competitiva face a outros que não procedam à reinvenção da organização e funcionamento das suas estruturas. Por fim, este é o momento histórico de ser encetado um movimento – não de revolução, porque se pretende afastar ao máximo a conotação ideológica – pela liberdade e pelos direitos dos indivíduos, através da reinvenção do Estado, com base na ideia de liberdade no centro da sua reconstrução.

Como afirmam John Micklethwait e Adrian Wooldridge "*o principal desafio da próxima década será o de reformar o Estado*"[332], uma vez que a existência de um Estado moderno sempre foi em todas as épocas históricas uma das vantagens do ocidente, mas o modelo adotado após a 2.ª Guerra Mundial encontra-se esgotado não representado mais aquilo que podemos chamar de «bom governo». O século XXI trouxe novos fatores que devem inculcar uma mudança no Estado, sendo que nos referimos à escassez de recursos, à concorrência entre Estados e à existência de um desejo de mudança, no sentido de se fazer mais e melhor. Muitos autores continuam a defender que, por razões económicas, demográficas e políticas o Estado irá continuar a crescer, designadamente neste último parâmetro por via da dependência e da influência eleitoral dos *subsídio-dependentes*, que

[332] MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, 1.ª ed. Alfragide: D. Quixote, 2015, p. 15.

exigem continuamente mais serviços sociais. Porém, paradoxalmente apesar do *agigantar* do Estado os cidadãos-eleitores não estão satisfeitos com a forma como estão a ser governados, o que tem levado a uma espiral de irresponsabilidade e corrupção nos países ocidentais[333].

Logo, o Estado terá de mudar por várias circunstâncias, com especial ênfase no elevado risco de "*falência*"[334], pela concorrência com outras formas mais expeditas (os governos orientais) e pela oportunidade em que se insere o presente momento histórico. Mais que mudar, urge conseguir dominar o Estado – o *leviatã*[335].

A compreensão do que se dirá sobre a necessidade de reinvenção do Estado implica conhecer a sua evolução histórica nos últimos 300 anos, reconhecer os defeitos de que padece o Estado do Século XX, para de seguida encontrar-se qual deve ser o papel do mesmo, as soluções alternativas pelas quais se deve pautar a mudança

[333] Este problema começa também a surgir nos países emergentes, nomeadamente, na China, India, Rússia e Brasil, que sentem a necessidade global de melhorar o seu Estado, pelo que o Estado terá de mudar no século XXI.

[334] A "*falência*" do Estado resulta de muitos fatores, mas podemos dar particular atenção ao problema da população ativa ser cada vez menor face ao crescimento exponencial da população reformada, à questão de ser cada vez mais óbvia a necessidade de reduzir os benefícios sociais, capturados por grupos de interesses especiais. Por exemplo, a União Europeia representa, respetivamente, 7% e 25% da população e do PIB Mundial, mas em contrapartida é responsável por 50% das despesas sociais do mundo - MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *op. cit.*, 2015.

[335] É neste contexto que, por exemplo, a China coloca em causa dois dos principais valores do mundo ocidental, o sufrágio universal e a generosidade social de cima para baixo. Ou seja, questiona-se qual o papel do Estado, questão cuja apreciação deve ser escorada no pragmatismo e em princípios políticos sólidos, ínsitos na compreensão e aceitação que hoje estamos perante um mundo tecnologicamente diferente, que permitiu alterar as relações laborais, mas que não conseguiu melhorar a gestão do Estado, nem aumentar a produtividade e a eficiência do sector público.

do atual paradigma de Estado e os valores que devem presidir a essa mudança.

A sua evolução ao longo dos últimos 300 anos, o que poderemos resumir nas conceções de segurança de Hobbes (século XVII), de liberdade individual dos indivíduos de John Stuart Mill (século XVIII e XIX) e, por fim, na conceção do Estado de bem-estar da humanidade de Beatrice Webb. A análise desta evolução permitirá perceber que o Estado não deve ser visto como um mal necessário, tendo em conta que a história e a atualidade mostram que é mais perigoso a existência de um excesso de Estado, do que a insuficiência de Estado.

Como referem John Micklethwait e Adrian Wooldridge "*o Estado pode ser um instrumento de civilização*"[336], cujo aumento da despesa no curto prazo pode até ser justificável, mas no futuro impõe-se a necessidade de controlar o seu *agigantar* descontrolado. Este fenómeno de crescimento desmesurado do Estado ao contrário de ser uma consequência natural do sistema democrático, pode ter um efeito perverso, em resultado do seu mau desempenho, do descontentamento popular e pela exigência constante de ajudas e benefícios sociais para compensar o descontentamento do eleitorado. O resultado é uma ameaça às liberdades dos indivíduos, que ficam condicionados nas suas opções, uma vez que mais de metade dos seus rendimentos será alocada ao pagamento de impostos, por via de sistemas tributários

[336] MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015, p. 33.

baseados em modelos de progressividade, que em muitos casos serão, ou, pelo menos, se aproximam perigosamente do confisco.

4.1. O Estado centralizador

O moderno conceito de Estado-nação terá nascido em maio de 1651, com a publicação do *Leviatã*, de Thomas Hobbes, em que surge a ideia de contrato social entre governados e governadores. No âmbito dessa construção o Estado tinha como funções a Lei e a Ordem, através do qual existia um soberano *artificial*, que detinha o poder legitimado pela eficiência da sua governação. No âmbito desse contrato social, o cidadão procedia à alienação da sua liberdade, com exceção do direito último à vida.

Em resultado das mencionadas funções que o Estado tinha como poderes especiais o de legislar e o de criar um Estado-providência, no qual o monarca não era o Estado, mas antes a primeira pessoa do Estado a velar pela Ordem e a Lei[337]. Com este modelo surge igualmente o pensamento económico de Adam Smith, segundo o qual o mercado era o verdadeiro motor do progresso, do qual o Estado devia manter-se afastado, pois a sua intervenção, ainda que necessária, era vista como nefasta e como uma forma de extorquir impostos à sociedade e usá-los para sustentar os gastos desproporcionados dos ricos[338].

[337] Neste sentido, John Locke na construção filosófica de Estado do século XVII entendia que os cidadãos delegavam o poder num soberano por motivos de conveniência e por medo, com vista a preservar o seu direito de propriedade.
[338] PAINE, Thomas. *Common Sense*. E-book do Projeto Gutenberg, 1776.

Por seu lado, no "*Contrato Social*" Jean Jacques Rousseau referia que "*o homem nasce livre; E por todo lado está acorrentado"*[339], pelo que se entendia que o Estado tinha de ser controlado pela vontade geral da população.

4.2. O Estado «guarda-noturno»

Nas palavras de John Stuart Mill o «*Estado guarda-noturno*» nasceu em resposta ao Estado centralizador, por via das revoluções americana e francesa do século XVIII. A preocupação deste autor não era criar ordem a partir do caos, mas assegurar aos beneficiários dessa ordem a possibilidade de desenvolverem ao máximo as suas capacidades e alcançarem a felicidade pessoal. Nesse sentido, defende-se a existência de um Estado mínimo – Estado *guarda-noturno* – de natureza liberal e de pequena dimensão. Portanto, influenciado pelas teorias *utilitaristas* a função do Estado seria promover a máxima felicidade, pelo que o êxito estava em libertar a iniciativa privada do jugo do Estado e dar lugar ao espirito de mercado livre. Logo, as funções do Estado deviam ser reduzidas ao mínimo, com o mercado a assumir uma função de relevância na parte não assumida pelo Estado[340].

---

[339] MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015, p. 55.

[340] Neste sentido, veja-se: MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015, p. 64, onde afirmam que "*não devia ser feito pelo Estado nada que pudesse igualmente ou mais bem feito pelo esforço voluntário"*. Por seu lado, o pensamento de John Stuart Mill era apologista de uma "*revolução moral*" do Estado, baseada no mérito e não no favor, pois era entendimento que a situação de desemprego era

A intervenção do Estado apenas seria justificada para evitar que os cidadãos causassem danos, ainda que o mesmo implicitamente reconhecesse que os objetivos do Estado foram sendo ampliados enquanto "*civilizador*" face às grandes massas populacionais, por via do alargamento do sistema de ensino[341].

4.3. O Estado social

No século XIX o Estado social (ou Estado providência) surge como resposta ao questionamento da existência de efetiva liberdade sem direitos sociais, tendo tido como grande mentora Beatrice Webb, que vem defender a ideia de "*um mínimo garantido para uma vida civilizada*"[342], como resultado da existência de diferentes oportunidades para pessoas com condições de vida diversas[343]. Por esta via defende a ideia de um mínimo nacional, consubstanciada na tributação de toda a população como forma de proporcionar benefícios

consequência do fracasso moral e não do fracasso do mercado - MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006.

[341] Em sentido inverso, já no século XIX, Hegel vem defender que o Estado devia ter um papel mais relevante, afirmando que o Estado é a "*marcha de Deus na terra*", como consequência de se começar a olhar para as condições sociais das populações. Ao invés, nos Estados Unidos da América, Lincoln entendia que "*é finalidade legítima do governo fazer por uma comunidade de pessoas tudo o que necessitam que se faça, mas não podem, de todo, ou não podem tão bem, fazer por si mesmos, pelas suas separadas e individuais capacidades"* - LINCOLN, Abraham. "Lincolm on Democracy", *Discurso de 1854.* Fordhem: University Press, New York, 2004.

[342] MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian, *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015, p. 79.

[343] Nesse sentido, Beatrice Webb, citada por John Micklethwait e Adrian Wooldrifge, defendeu e afirmou que "*vimos que só ao Estado podia ser confiada a provisão para as futuras gerações"* - MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian, *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015.

sociais aos mais desfavorecidos, que passaram a ser vistos como vítimas da sociedade e do mercado capitalista. Isto é, neste paradigma os sistemas tributários de modelo progressivo assumem um papel fundamental.

Esta "nova" ideia de liberdade das carências e de igualdade de oportunidades vem implicar uma conceção de um Estado intervencionista[344], bem como críticas ao *laissez-faire*[345], onde se defende que a salvaguarda do capitalismo devia ser conseguida através da realização de despesa pública, o que está na origem da construção de um Estado grande (*agigantado)*[346]. No plano da justiça, o conceito de igualdade passou das oportunidades para a igualdade de resultados.

4.4. A contrarreação liberal dos anos oitenta ao Estado social

A teoria do Estado Social ainda hoje se mantém implementada na sociedade, apesar de nos anos oitenta se ter tentado proceder à primeira tentativa de reinvenção do Estado. Nesse período estavam em voga as teorias económicas e de Estado «mínimo» de Milton Friedman

[344] TAWNEY, R. H. *Equality*, London: Unwin, 1931.
[345] KEYNES, John Maynard. *The General Theory of Employment, Interest and Money*, *op. cit.*, 1936.
[346] O Estado a partir da 2.ª Guerra Mundial começa uma fase de crescimento, com sacrifício do bem individual em favor do bem coletivo, com base na crença da fraternidade. Nesta época a despesa com os direitos sociais cresce de forma exponencial, aproveitando o facto de nessa época o PIB ter crescido como nunca havia ocorrido (1950-1973), apenas interrompido com a crise petrolífera. Os efeitos da 2.ª Guerra Mundial, da guerra fria, bem como das teorias económicas de John Maynard Keynes promoveram a implementação de um Estado de dimensões gigantescas, o que teve como consequência o aumento dos impostos e a subsequente diminuição do rendimento disponível.

e Rose Friedman[347], que alguns países tentaram implementar. Essa tentativa ocorreu com especial intensidade nos Estados Unidos da América e no Reino Unido, respetivamente nos governos de Ronald Reagan e Margaret Thatcher, em que se entendeu encetar um conjunto alargado de privatizações, com o intuito de reduzir a dimensão *agigantada* do Estado, o que apenas foi conseguido parcialmente.

O pensamento de Milton Friedman e Rose Friedman entendia ao que nos parece com absoluta razão que o Estado sofria de um problema de tamanho, que se impunha ser reduzido, de modo a torna-lo num mero parceiro ocasional ou na expressão de John Stuart Mill um «*guarda-noturno*», diversamente da omnipresença defendida no Estado Social. Por seu turno, Friedrich Hayek mencionou nas suas obras que o *agigantar* do Estado implicava o perigo da sua insustentabilidade, o que levaria ao esmagamento da sociedade e da liberdade dos cidadãos[348].

[347] FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. *Liberdade Para Escolher*. Alfragide: Lua de Papel, 2012.

[348] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *The Road of Serfdom, op. cit.*, 1944. No mesmo sentido seguem outras das obras do mesmo autor - *The Constitution of Liberty, op. cit.*, 1960. Na realidade, na europa foi fundada a Escola Austríaca, onde predominava o pensamento liberal de Ludwig von Mises, Friedrich Hayek e Karl Popper. Por outro, nos Estados Unidos da América, a Escola de Chicago defendia que os reguladores eram muitas vezes capturados pelos regulados, e onde Milton Friedman, teve poderes de adivinhação na correlação que fez entre o intervencionismo estatal e o declínio nacional. Assim, na europa Friedrich Hayek e nos Estados Unidos Milton Friedman, reinventam as velhas ideias do liberalismo do século XVIII e XIX adaptadas aos anos 80. Neste sentido, entre outros, vejam-se: MISES, Ludwig von. *Socialism: An Economic and sociological analysis*. New Haven: Yale University Press, 1951; HAYEK, Friedrich. *The Constitution of Liberty, op. cit.*, 1960; FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and Freedom*. Chicago: The University of Chicago Press, 1962.

4.5. A crise do Estado no final do século XX e início do século XXI

A crise dos finais do século XX e inícios do século XXI foi a consequência normal e esperada dos exageros cometidos como havia advertido Milton Friedman, acentuado por a partir dos anos 70 o Estado ter começado a falhar nas suas funções nucleares. Acresce ainda que as políticas com objetivos de alcançar uma justiça de resultados e, não uma justiça de oportunidades, estavam a produzir resultados muito pouco igualitários[349].

Esta é uma época histórica em que uma grande parte da população passou a viver à custa do Estado, através de subsídios, isenções e benefícios de toda a espécie, e onde um terço da população ativa trabalhava no setor público. Consequentemente, o crescimento do tamanho do Estado promoveu fenómenos de complexidade e inflexibilidade, o que gerou uma excessiva pressão, tanto sobre a economia como sobre os sistemas tributários, devido ao facto do crescimento ter deixado de conseguir acompanhar o crescimento dos direitos e dos benefícios sociais. Neste contexto, Margaret Thatcher influenciada pelas ideias de Friedrich Hayek afirmou que era necessária "*uma revolta mundial contra o Estado grande, o excesso de impostos e a burocracia*"[350] e, em consonância, promoveu a redução da despesa pública. Isto é, nas suas palavras estava em causa a reinvenção do Estado, a reforma dos sistemas tributários e a

[349] Em particular os pagamentos da assistência social tornaram-se perversos, minando a responsabilidade individual e "amarrando" os indivíduos à pobreza.
[350] HAYEK, Friedrich. *The Constitution of Liberty, op. cit.*, 1960.

implementação do princípio da simplicidade. Esta política teve como consequência o aumento do desemprego, a redução da inflação, a redução do número de dias de greve, a redução da taxa máxima do imposto e, por fim, deu início a um processo de privatizações que acabou por não concluir.

Os acontecimentos dos últimos séculos mostram de forma clara e evidente que os Estados e os seus governos ter-se-ão de concentrar apenas em providenciar bens públicos como a Lei e a Ordem[351]. Contudo, apesar de alguns esforços o panorama no final do século XX é de crescimento contínuo do Estado-providência, de introdução de regras e regulamentos sobre as mais variadas questões da vida em sociedade, com a inerente e sistemática diminuição da liberdade dos cidadãos[352].

[351] São conhecidos alguns esforços em Portugal e Espanha, no sentido de mudar o funcionamento e a dimensão do Estado, em que se promoveu a introdução de programas de privatizações de "*modelo-Thatcher*". Por seu lado, no mundo anglo-saxónico Tony Blair e Bill Clinton defenderam nos seus governos que a globalização era incompatível com o Estado grande.

[352] Na europa, e neste período temporal, a despesa cresceu continuamente, bem como o peso do Estado no PIB. Em Portugal e Espanha, depois de medidas restritivas com vista ao cumprimento dos requisitos de acesso à moeda única, fruto de taxas de juros muito baixas iniciaram um processo vicioso de endividamento, o qual assumiu especial impacto no caso português, por via de se estar perante uma economia mais pequena e dependente da conjuntura internacional, bem como pela existência de um sistema tributário de cariz mais confiscatório. Neste sentido, Milton Friedman no final do século XX antevendo o futuro referiu que a moeda única levaria à desunião política, afirmando que o Euro poderia desfazer-se, bastando, para o efeito, observar que a Grécia em 4 anos (2004-2008) fez crescer a despesa primária para 87%, enquanto a receita tributária cresceu apenas 31%; e Portugal ainda que de forma mais moderada fez também crescer a despesa pública de 41,6% para 46,9% do PIB (2000 – 2012) – MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015.

O princípio que deve presidir à reinvenção do Estado, nos termos defendidos pelos liberais John Stuart Mill e Milton Friedman, é o princípio da liberdade, o que na atualidade foi sistematicamente colocado em causa, fruto da acumulação de responsabilidades e da imposição à sociedade de cada vez mais custos "escondidos". Deste modo, o Estado padece atualmente de um desajustamento face à globalização; da influência dos grupos de interesse; da fraca produtividade do Estado; da complexidade legislativa; do desconhecimento da realidade; das falhas do modelo tributário da progressividade; do funcionamento do sistema político; e dos cidadãos-eleitores.

Embora aquele que mais nos interessa seja o relacionado com o falhanço dos sistemas tributários de taxas progressivas, o primeiro defeito é resultado do desajustamento do Estado face às novas condições demográficas, bastante distintas daquelas que serviram de base à atual conceção de Estado[353]. Este desajustamento face à globalização e ao comércio mundial é ainda notório na incapacidade de o Estado tornar o setor público eficiente.

O segundo defeito resulta da teoria de *Baumol*, que defende que a produtividade nasce muito mais lentamente nos indivíduos de trabalho intensivo. Segundo esta teoria, explica-se que os Estados tornam-se os maiores porque se dedicam a áreas da economia de trabalho intensivo. Assim, enquanto a indústria se torna cada dia mais

[353] No caso da União Europeia, é notório a existência de uma estrutura política e organizativa complexa, que adiciona novas regras e regulamentações, criando uma confusão de responsabilidades sobrepostas, decorrentes do princípio da subsidiariedade.

eficiente, tal não sucede com os serviços de educação e de saúde, o que se fica a dever à fraca introdução tecnológica que o Estado não tem promovido, bem como devido à pressão de grupos de interesse em que tal não ocorra.

O terceiro defeito resulta da teoria de Mancur Olson, que demonstrou que os grupos de interesse têm uma enorme vantagem nas democracias[354]. Pois, a regulamentação funciona como o "braço" armado dos grupos de interesse, constituindo um entrave a novos concorrentes e permitindo a existência de subsídios para todos[355].

Estes defeitos têm um óbvio impacto nos sistemas tributários, pela pressão que sobre eles é exercido, na captura de rendimentos aos indivíduos, para financiar o Estado, quanto às suas ineficiências, satisfação de grupos de interesse e das pressões regulatórias impostas pela União Europeia.

A complexidade legislativa constitui o quarto defeito, decorrente da proliferação de normas que o Estado produz, designadamente na área tributária, onde são evidentes os enormes custos de cumprimento e administrativos para os cidadãos e para o Estado. No que se refere a este defeito a solução poderia ser encontrada com regulamentações com prazo de validade, pois um dos mais graves

[354] Segundo Mancur Olson "*quanto maior o grupo, menos promoverá os seus interesses comuns"* - OLSON, Mancur. *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*, 2. ed. London: Harvard University Press, 1971.

[355] Segundo a teoria de Mancur Olson um pequeno grupo (lobby) que seja determinado consegue impedir um interesse público mais vasto, o que sucede por exemplo com sindicatos de professores que tenham ligações estreitas a partidos do centro-esquerda, o que é especialmente notório na sociedade portuguesa. Este defeito tem, nomeadamente, como consequência a acrescida dificuldade de despedir no setor público e de controlar ou minorar os elevados benefícios que obtêm.

problemas está na dificuldade de remoção posteriori dessas leis. Igualmente, a solução passa pela revisão do sistema tributário, assente na ideia da existência de uma taxa plana, suportada nos princípios da simplicidade e da liberdade individual.

O quinto defeito, relativo ao desconhecimento da realidade, resulta da existência de uma contabilidade "mascarada" e de desorçamentação de custos através de outras circunscrições administrativas[356]. Por outro lado, existe ainda a ocultação do lado das receitas, tornando numa primeira análise o sistema tributário muito complexo, com poucas exceções como são os casos dos países da europa central e de leste, que adotaram sistemas de "*flat tax*", que correspondem a sistemas de taxa única. A consequência dos sistemas fiscais complexos é a óbvia injustiça, fruto de isenções, subsídios e compensações que favorecem as classes mais abastadas, a que acresce o problema da evasão e da elisão tributária, para além de limitarem o espaço de liberdade individual dos indivíduos, que é resultado direto da existência de sistemas tributários complexos e violadores dos princípios da liberdade e da simplicidade e, bem assim, indiretamente, do princípio da igualdade e da justiça tributária.

O sexto defeito, relativo à falha da progressividade resulta da conclusão de que o Estado não se está a concentrar naqueles que mais precisam – os pobres -, mas antes concentra o seu apoio aos idosos e às classes mais abastadas. Na realidade, apesar de se dizer progressivo, o Estado intervencionista acaba por adotar um sistema tributário pouco

[356] Nos Estados ocidentais a imprecisão dos números no setor público é um problema grave, bem como a dificuldade em obter números fiáveis.

progressivo, pois os impostos sobre o consumo afetam mais os pobres, bem como existe a *subsidiodependência* que beneficia acima de tudo a classe média[357]. Este é assim um ponto central, tanto para a reinvenção do Estado como para a introdução de um sistema tributário de taxa plana, fundado no princípio da simplicidade.

O sétimo defeito é consequência do funcionamento do sistema político, o qual é disfuncional e que vem motivando uma paralisia política, em resultado das lutas políticas entre as competências da esfera nacional e europeia[358].

Por último, o oitavo defeito corresponde aos cidadãos-eleitores, que reúnem os anteriores defeitos, decorrente do facto da natureza humana ter levado a que o poder fosse transferido em demasia para grupos de interesses especiais. Por isso, como referem com propósito John Micklethwait e Adrian Wooldridge "*a democracia está a ser desfigurada por espectativas irrealista e exigências contraditórias"*[359], tendo em conta que o cidadão-eleitor deseja impostos mais baixos e menos burocracia, mas que ao mesmo tempo pretende um Estado grande e intervencionista. Ora, não é

[357] Os idosos são claramente privilegiados em relação aos jovens, que herdam a responsabilidade de sustentar as pesadas reformas das gerações anteriores, o que leva John Micklethwait e Adrian Wooldridge a afirmar que "*a democracia é um voto pelo passado. Porque é um voto pelos votos instalados do presente"* - MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015.

[358] Neste âmbito, os países anglo-saxónicos e nórdicos, pretendem manter o Estado fora do setor privado, enquanto os Estados continentais entendem ser papel do Estado intervir na economia, o que está fortemente enraizado na cultura político-constitucional de Portugal e Espanha.

[359] MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit*., 2015.

possível reduzir os impostos com fundamento num Estado grande e intervencionista e, muito menos, com base num sistema tributário de taxas progressivas[360].

4.5.1. A solução asiática

Em pleno século XXI é entendimento que já não basta a desregulação da economia, é necessário reinventar o Estado, por via do afastamento de um Estado de dimensões *gigantescas*. A solução denominada "asiática" tem vários modelos e particularidades, mas o caso de Singapura é sintomático sobre aquilo que tem vindo a ser equacionado, uma vez que este país de pequena dimensão geográfica conseguiu que a despesa pública atingisse somente 17% do PIB e, ainda assim, tem um dos melhores sistemas de educação e saúde. Na realidade, estamos perante um Estado de inspiração liberal e com várias peculiaridades. Por um lado, partindo do pensamento de Thomas Hobbes entendem que os seres humanos são por natureza maus, cuja maldade tem de ser controlada e, por isso, adotam um regime autoritário e elitista. Por outro, seguindo o pensamento de John Stuart Mill erigiram um diminuto Estado vigilante, que proporciona aos seus cidadãos as oportunidades, e não os resultados, deixando-os tratar do seu próprio bem-estar.

[360] O final do século XX e início do século XXI veio mostrar que os governantes têm consciência do problema, o que levou a que alguns países da zona Euro que estavam a ser mal administrados (Irlanda, Portugal, Espanha, Itália e Grécia), a empreender mudanças e a encetar reformas estruturais. Também, a Inglaterra de James Cameron conseguiu diminuir a despesa pública para menos de 40% do PIB, invertendo o despesismo para os níveis dos governos de Margaret Thatcher.

Esta solução levanta duas questões, isto é, se deve o Estado ser democrático e até que ponto deve ser benemérito para com os cidadãos. A solução encontrada por Singapura dá preferência à responsabilização dos cidadãos e à eficiência, o que é sintomático no pensamento de Lee Kuan Yew[361]. Ao invés, defende que esse desenvolvimento está na disciplina e num bom governo assente na *meritocracia*. Com a ideia de Estado-vigilante pretende mantê-lo com uma dimensão pequena e tornar as pessoas responsáveis pelo seu próprio bem-estar, de modo a combater os exageros do Estado-providência[362].

Por seu lado, a China também entende que o sistema ocidental não é eficiente, argumentado que tanto a economia como a sociedade necessitam de ser dirigidos, pelo que aceitar a governação de alguns será a chave para o sucesso da governação. Neste país de dimensões continentais vigora a ideia de capitalismo de Estado, em que a

[361] A este propósito Lee Kuan Yew referiu que "*não acredito que a democracia conduza necessariamente ao desenvolvimento*". Para si, o problema da democracia resume-se a que "*quando se tem democracia popular para ganhar votos tem de se dar mais. E para se bater o adversário nas eleições seguintes tem de se prometer ainda mais"* - MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015. Isto corresponderá aquilo que poderemos designar por leilão a ser pago pelas futuras gerações, o que tem inerentes consequências sobre a estruturação dos sistemas tributários, uma vez que estes que garantem o financiamento do Estado social europeu.

[362] Por exemplo, no que se refere à assistência social Singapura adotou um seguro social, no qual os cidadãos pagam para o fundo central de previdência, enquanto nos Estados ocidentais os subsídios são baseados na condição social de cada um. Assim, no sistema de Singapura aquilo que é recebido provém em 90% do que se descontou e, por isso, compensa trabalhar, existindo ainda assim uma pequena rede de proteção para os pobres ou muito pobres.

diplomacia e a economia estão a cargo do Estado[363]. O capitalismo de Estado, ancorado no autoritarismo e na *meritocracia*, levou Thomas Friedman a afirmar que:

> "*A autocracia de partido único tem decerto os seus inconvenientes. Mas quando é chefiada por um grupo de pessoas razoavelmente esclarecidas, como na China de hoje, pode ter também grandes vantagens"*[364].

4.5.2. A solução nórdica

A Suécia nos anos sessenta, seguindo o pensamento igualitário, adotou uma solução de Estado-providência, o que levou este país a atingir em 1993 uma despesa pública correspondente a 67% do Produto Interno Bruto. Porém, fruto da reinvenção do seu Estado foi possível reduzir a dimensão do Estado para uma despesa pública correspondente a 49% do Produto Interno Bruto, bem como cortar a taxa marginal máxima de imposto em 27%, para 57%, e eliminar o imposto sobre a propriedade, as doações, a riqueza e as heranças. Além disso, a política de rigor financeiro, consubstanciada na obrigação de excedente orçamental[365], permitiu passar sem grandes sobressaltos

[363] O capitalismo de Estado não está isento de problemas, sendo que o maior deles resulta da corrupção, mas também do facto de se verificar uma menor valorização bolsista das empresas do setor público, em confronto com as empresas do setor privado. Apresenta ainda o problema da redução de produtividade e o facto de os resultados serem obtidos por via de subsídios escondidos.

[364] FRIEDMAN, Thomas. "Our One-Party Democracy", in *New York Times***.** New York, 8 setembro de 2009.

[365] No que se refere a um dos assuntos mais sensíveis, as pensões na solução sueca passaram a ser vistas não como um benefício, mas como contribuições, com

pela crise económico-financeira, ao contrário do que sucedeu em outros países europeus.

Por seu lado, a Dinamarca erigiu um dos mais avançados sistemas de *e-governament*, salvaguardando o melhor que podia ser retirado do Estado-providência e estudando formas alternativas de prestar os principais serviços sociais.

O sistema nórdico tem o individuo como seu objeto e não o crescimento do Estado, com base nas ideias de liberdade, de responsabilidade financeira e de concorrência, afastando-se de qualquer ideia de paternalismo e de planificação. Em consequência deste modelo, os países nórdicos têm vindo a dominar os índices de inclusão social, de competitividade e de bem-estar, bem como têm uma das mais elevadas percentagens de mobilidade social, conseguindo manter um Estado-providência generoso.

Em suma, estes países conseguiram demonstrar que o Estado pode ser dominado, abrindo caminho a uma das soluções de futuro para a reinvenção Estado, isto é, o papel da tecnologia através do *e-governament,* o qual tem também uma forte implementação e importância em países como a Estónia, que curiosamente adotou os princípios de liberdade individual e da simplicidade no seu sistema tributário de *flat tax.* Porém, a solução nórdica representa um princípio não uma solução que possa ser utilizada de igual modo em todos os países, mas dessa solução resulta o papel da tecnologia para a redução

ajustamentos indexados à alteração da esperança média de vida. No ensino adotou o conceito de escolas independentes e cheques-ensino. A área da saúde foi aberta à gestão dos privados, numa ótica de produtividade, tendencialmente gratuita com apenas o pagamento de um pequeno valor residual.

da dimensão do estado e para a construção de um Estado mais eficiente. A melhoria do Estado pela via tecnológica é apenas uma das faces da reinvenção do Estado[366], pois é também necessário encontrar uma solução para os grupos de interesse, grupos de pressão e para os lobbies instalados.

A solução nórdica encontrou igualmente solução para o problema da demografia, consubstanciado nos custos elevados com pensões e saúde, através da introdução da tecnologia nos cuidados de saúde[367].

4.5.3. Reinvenção do Estado: posição assumida

Com as "novas" soluções referenciadas, fica demonstrado que o dogma do Estado de grandes dimensões e intervencionista é possível de ser ultrapassado, pelo que chega o momento de precisarmos que Estado propomos para o século XXI, para consubstanciar a possibilidade de modificar o paradigma atual dos sistemas tributários

[366] O problema colocado pela teoria de *Baumol*, no sentido que os mecanismos que estimulam a produtividade do setor privado não seriam aplicáveis no setor público, poderá hoje encontrar a sua resolução através da inovação tecnológica (*revolução tecnológica)*. A *revolução tecnológica* também tem permitido melhorar a eficiência numa das áreas nucleares para Thomas Hobbes, a segurança (Ordem), visível pela redução da taxa de criminalidade.

[367] A Suécia adotou um sistema de registos hospitalares, que mostram como se comporta o seu sistema no tratamento das diferentes doenças, a eficiência de médicos e hospitais, bem como a taxa de sucesso de cada um, introduzindo incentivos quanto à produtividade do setor. No que se refere aos custos na saúde introduziram a cobrança de uma pequena taxa como forma de financiar e de desincentivar o recurso sistemático aos hospitais. O sistema de pensões foi reedificado com base nas contribuições e não tanto nos benefícios, através da introdução de um mecanismo que leva a que parte da pensão seja transferida para o setor privado (seguros), com a indexação da pensão ao crescimento económico ou à recessão e com o aumento da idade da reforma.

progressivos. As soluções têm vindo a ser condicionadas por questões práticas e ideológicas, mas fatores externos levarão à reinvenção do Estado. Estamos a referir-nos em particular à *revolução tecnológica* e à *globalização*.

O problema está ao que nos parece no facto de o Estado não se ter atualizado, continuando a funcionar de modo semelhante ao que sucedia há 100 anos, assente em premissas que estão hoje deslocadas do tempo histórico. A primeira premissa errada é que o Estado devia fazer o mais que pudesse internamente, isto é, devia ter o monopólio de tudo o que implicasse um qualquer interesse público, o que veio a ter como consequência a institucionalização dos grupos de interesse. A segunda premissa errada foi que a tomada de decisões pelo Estado devia estar centralizada, o que é uma lógica que não funciona em particular na saúde e na educação. A terceira premissa errada é a uniformidade, a qual resultou de um "culto" pela igualdade, segundo o qual seria dever do Estado assegurar que ninguém recebia menos do que aquilo que tinha direito, devido ao azar ou preconceito de classe, o que é totalmente desconexo num mundo flexível e com a própria natureza humana, de indivíduos com diferentes competências, qualidades e níveis sociais. Por último, a última premissa errada funda-se no pensamento que a mudança é sempre para pior, no qual a inovação é *diabolizada*.

Da evolução histórica dos últimos 300 anos e, em particular, das tentativas de introduzir alterações ao Estado nos anos oitenta resulta a conclusão da extrema dificuldade em introduzir reformas, as quais não ocorrem em muitos casos por egoísmo do próprio gestor

público, mais preocupado em salvaguardar os seus interesses económicos. Porém, a crise financeira do final do século XX e da primeira década do século XXI, que vem originado a falta de liquidez dos Estados, com o esgotamento da solução da progressividade dos sistemas tributários, e a consciência que a governação poderia ser mais eficiente e de melhor qualidade, levam a acreditar que estão reunidas as condições necessárias para a reinvenção do Estado.

Na realidade, a globalização e a revolução tecnológica que mudaram o setor privado estão igualmente a começar a introduzir-se no setor público, através do aparecimento de formas mais eficiente de governação[368]. Numa época de globalização a centralização fundada na escassez de informação não faz hoje sentido, sendo preferível a existência de um Estado em rede como forma de gerar uma maior participação da sociedade e, consequentemente incentivar a existência de comportamentos mais responsáveis. Acresce que a globalização exige cada vez mais transparência e concorrência, bem como a existência de um Estado pequeno[369].

[368] Na India com a produção em série de cuidados de saúde (economia de escala) e a atribuição de responsabilidade médicas a não médicos. Na Inglaterra com o sistema de pagador único, em que o Estado se oferece para cobrir o custo de toda a gente. No Brasil com a bolsa-família, que consiste num sistema de transferência condicional de dinheiro para os cidadãos que tenham determinadas atitudes sociais, como forma de incentivar a mudança comportamental. Porém, as primeiras fases de introdução tecnológica demonstraram que é necessário que esse processo seja acompanhado por uma alteração do modo de trabalhar. A mudança da atual forma de trabalhar pode ser exemplificada com a monotorização médica à distância e o sistema de registos estatísticos da Suécia.

[369] Neste sentido, Tony Blair defendeu a existência de «*um Estado pós-burocrático*», com um centro de decisão pequeno e uma multiplicidade de fornecedores públicos e privados de serviços.

Em síntese, a reinvenção do Estado passa pela introdução do pluralismo, da diversidade, do localismo, da transparência e da concorrência. O pluralismo é essencial para a existência de transparência e concorrência, devendo-se abrir as prestações de serviços públicos aos privados[370]. Esta pluralidade deve ser adequadamente alvo de supervisão de modo a evitar-se os abusos e a corrupção[371], o que poderá ser minimizada pela introdução de sistemas de informação e avaliação públicos, ao dispor dos cidadãos. A diversidade deve implicar a existência de diferentes tipos de organizações dentro do setor público, o que teria efeitos sobre a aplicação de novos métodos de melhoria dos resultados, a atração de pessoas fora do funcionalismo público, bem como incentivaria a existência de grupos de trabalho de voluntários.

O localismo é fundamental, pois resulta que as melhores ideias têm surgido da administração local e não da administração central, os quais são os laboratórios para as reformas dos governos centrais. A isto acresce o facto de os cidadãos estarem mais interessados nas ideias que são defendidas pelos responsáveis locais[372]. Existindo a vontade e as condições necessárias à mudança da conceção de Estado, importa responder à questão sobre a utilidade do Estado e que incumbências

[370] Desta necessidade são exemplificativos os hospitais privados e as escolas independentes (Suécia).
[371] Os problemas que vem sendo denunciados nas parcerias público privadas não decorrem do modelo de abertura aos privados, mas dos erros de negociação dos contratos e da inadequada supervisão face aos abusos cometidos.
[372] A mudança é hoje algo que está a começar a enraizar-se na sociedade, existindo a perceção da necessidade de mudar o Estado fazedor, central e uniforme, mas ao contrário do que sucedeu nos últimos séculos a mudança está a surgir de baixo para cima, ou seja, das estruturas locais para as estruturas centrais.

lhe devem ser atribuídas no âmbito do Estado digital e globalizado. Será hoje consensual que não bastam reformas pragmáticas em face dos interesses e grupos instalados, pois vive-se numa época em que impera a crise de ideias e a dificuldade em adaptar o Estado a um "novo" mundo. Com efeito, urge admitir que igualdade tal como a vemos hoje em dia e o que tradicionalmente resulta da cidadania foi demasiado longe, levando há construção de um Estado *gigantesco*, que paradoxalmente tornou-se um inimigo da liberdade individual dos cidadãos.

O Estado tem necessidade de ser reinventado, através do regresso aos grandes princípios dos liberais do século XVIII e XIX, corporizados por John Stuart Mill e Alexis Tocqueville, da revisão da amplitude dos direitos adquiridos, que se encontram em desarmonia com *revolução tecnológica* e a *globalização*. Logo, mostra-se premente que o Estado não esgote os poucos recursos que tem há sua disposição, mas que proceda à utilização da tecnologia de modo a tornar-se mais produtivo e eficiente, e que volte a colocar liberdade no centro da ideia de Estado.

O individuo deve assim beneficiar da máxima liberdade. Por isso, o enfoque do Estado não deve estar na igualdade e na fraternidade. O núcleo das liberdades a serem salvaguardadas deve consistir na liberdade de opinião, da vida privada, de expressão e de propriedade, com base no argumento moral que as pessoas têm direito a viver as suas vidas de acordo com as suas próprias vontades, pois

como afirmava Emmanuel Kant "*o paternalismo é o maior despotismo imaginável*"[373].

A limitação da liberdade vem sendo fundamentada com um argumento prático, mas trata-se de uma falsa troca entre a liberdade e o bem-estar comum, uma vez que este não pode justificar a mitigação das liberdades do cidadão. A liberdade de iniciativa económica e o desenvolvimento económico não são incompatíveis com a harmonia e o bem-estar social[374].

---

[373] KANT, Emmanuel. *Teoría y Praxis*, Tradução de Carlos Correas, 3ª ed. Buenos Aires: Leviatán, 2008, p. 43. O autor entende nessa linha de pensamento "*que ninguém pode me obrigar a ser feliz à sua maneira (como ele imagina o bem-estar de outros homens), mas cada um tem o direito de buscar a felicidade pelo caminho que lhe parece bom, contanto que aspirar semelhante fim não prejudique a liberdade dos demais, que pode coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal possível (isto é, que não prejudica o direito do outro). Um governo fundado no princípio da benevolência para com as pessoas, tal como um pai para os filhos, isto é, um governo paternal (imperium paternale) no qual os sujeitos, como crianças menores de idade incapazes de diferenciar o que é verdadeiramente útil ou prejudicial, são obrigados a se comportar de uma maneira puramente passiva esperando o juízo do chefe de Estado sobre o modo como devem ser felizes (...) - um governo assim é o maior despotismo imaginável (uma constituição que abole toda a liberdade dos súditos que, portanto, não têm qualquer direito)*".

[374] Por exemplo, a tributação do rendimento através de taxas progressivas, pelo qual se tributa mais gravosamente os cidadãos mais abastados, é um ataque à liberdade, que sendo um pequeno ataque irá gerar um grande ataque. Milton Friedman refere que «*There is a widespread misconception about the function of income taxes. It is generally simply taken for granted that their major function is to raise revenue to finance government spending. They do indeed serve that function, but that is not their most important political function. As already noted, a flat-rate tax would perform the function of raising revenue far better. The political function of the income taxes, which is served by their being complex, is to provide a means whereby the members of Congress who have anything whatsoever to do with taxation can raise campaign funds. That is what supports the army of lobbyists in Washington who are seeking to produce changes in the income tax, to introduce special privileges or exemptions for their clients, or to have what they regard as special burdens on their clients removed. A strict flat-rate tax would offer nothing that any lobbyist could hope to achieve since the structure of the tax is so simple and straightforward*» - FRIEDMAN, Milton. "Why a Flat Tax Is Not Politically Feasible", in *Wall Sreet Journal.* New York, 30 março 1995.

Na atualidade a margem de autonomia dos indivíduos é reduzida, tendo o conceito de liberdade sido subvertido, através da redução gradual da importância da liberdade[375]. Esta perda de liberdade, que os liberais clássicos temiam, veio a verificar-se durante o século XX, uma vez que o cidadão-eleitor passou a votar em favor que o Estado dê e faça cada vez mais, o que tem influência sobre a sua liberdade, sem que se tenha obtido um Estado melhor.

Porém, paradoxalmente o governo aprovado pela vontade geral democrática, que nunca foi tão grande e sobrecarregado de obrigações como agora, é severamente criticado pela sua ineficiência pelos mesmos cidadãos. Importa ter presente que a limitação de determinadas liberdades, designadamente a económica, não teve uma contrapartida adequada ao nível do bem-estar social. Pelo contrário, é crescente o declínio da confiança no Estado e o desprezo dos cidadãos-eleitores pelos seus governantes, bem como a paralisia do Estado resultante da existência de muitos governos de coligação.

O Estado está igualmente a falhar porque lhe estão a dar aquilo que ele mais deseja, poder e obrigações excessivas, o que resulta de uma questão ideológica, centrada no facto dos governos de orientação socialista terem colocado como questão central a igualdade e a fraternidade. O que devia ser igualdade de oportunidades tornou-se igualdade de resultados, e a fraternidade passou a ser uma questão de direito adquiridos, os quais seriam devidos a todos, para além de

[375] Para os liberais, do século XVIII e XIX, era preocupante o nexo entre a existência de um Estado grande e a democracia de massas, pois no seu pensamento não seria muito diferente passar da tirania de poucos para a tirania de muitos.

qualquer princípio de responsabilidade, o que levou a subverter a ideia de liberdade.

Se analisarmos em que objetivos e funções o Estado tem falhado, seremos levados a concluir que muitas das coisas em que o Estado falha não passam de sonhos impossíveis (utopias sociais)[376]. Portanto, cada novo programa social torna mais difícil ao Estado prosseguir as suas funções nucleares, o que implica uma dificuldade fatal em implementar economias de escala, devido a inegáveis problemas de coordenação e excesso de burocracia.

Outra das vertentes da dimensão excessiva do Estado tem origem nas exigências dos cidadãos-eleitores, que pretendem cada vez mais serviços do Estado, mas que em contrapartida não estão dispostos pagar por eles, voltando a exigir em compensação outros serviços adicionais e, deste modo, criando-se um círculo vicioso. Por outro lado, cada novo programa ou departamento governamental torna mais difícil a capacidade dos indivíduos e dos seus representantes em fiscalizar os comportamentos do governo e corrigir as suas falhas e abusos, levando a que as próprias estruturas superiores de governação sejam incapazes de controlar ou supervisionar as decisões que são tomadas nos níveis inferiores[377].

---

[376] Segundo Ronald Coase, "*uma razão importante pode ser que o Estado é tão grande no momento presente que atingiu o estádio de produtividade marginal negativa, pelo que qualquer nova incumbência fará mais mal, do que bem"* - MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015.

[377] Este facto é notório no elevado endividamento local para satisfazer interesses especiais. Em consequência, face ao não funcionamento do Estado, a reinvenção do Estado deve ser fundada no pilar da liberdade e numa dimensão organizativa e funcional mais pequena.

O facto de se defender uma visão liberal do Estado e da sociedade não significa que sejamos libertários, pois pensamos que o Estado-providência conseguiu algumas conquistas importantes, bem como determinadas funções vitais devem manter-se sob controlo privativo do Estado, numa lógica de *guarda-noturno* e de fornecedor de infraestruturas. Pelo que a redução da dimensão do Estado deve ser temperada por uma visão pragmática da realidade, assumindo-se como adequada a visão de Alfred Marshall, que referia "*que não seja posto a trabalhar naquilo que não está especialmente qualificado"*[378].

A reinvenção do Estado deve tomar em consideração a necessidade daquele se adequar a uma dimensão que seja sustentável, como forma de conseguir controlar, por um lado, o descontentamento popular e a desilusão pelas promessas incumpridas e, por outro, evitar a sucumbência do Estado pelo seu peso excessivo na economia e na sociedade, uma vez que é preferível um Estado pequeno e forte a um Estado grande e fraco, em que se respeite a liberdade dos indivíduos, se inculque a responsabilidade dos mesmos, e que seja eficiente e produtivo nas suas funções nucleares.

O processo de reinvenção do Estado passará assim na posição que assumimos pela redução da dimensão do Estado, através da diminuição das suas funções, o que constitui um fator que irá melhorar a gestão, em conjunto com a introdução do elemento tecnológico. Esse objetivo deverá ser concretizado por um "novo" processo de

[378] MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015.

privatizações que ficou incompleto nos anos oitenta[379], pelo corte nos subsídios[380], que beneficiam indiretamente mais as classes abastadas e os grupos de interesse e, por fim, pela reforma da atribuição de direitos sociais, assegurando que estes visam os mais pobres e que são sustentáveis a longo prazo.

O Estado deve assim concentrar-se na luta contra a corrupção, bem como contra um sistema tributário cheio de subterfúgios, isenções, benefícios fiscais, que devem ser abolidos ou reduzidos de forma faseada, de modo a permitir a descida das taxas de imposto e a simplificação do sistema tributário. Na realidade, a explosão dos direitos sociais constitui o principal problema do Estado, os quais vêm crescendo de forma continua desde o final da Segunda Guerra Mundial, o qual se agrava com o envelhecimento progressivo da população[381]. Paradoxalmente, o Estado em vez de cuidar dos mais

[379] Apesar do movimento de privatizações dos anos oitenta, o Estado mantém a titularidade sobre numerosas empresas, imóveis e terrenos. As privatizações constituem uma forma adequada de reduzir a dívida pública e de melhorar a administração desses mesmos bens, sendo que a supervisão consiste na melhor forma de salvaguardar os interesses públicos nos setores dos transportes, eletricidade, telecomunicações, que até hoje têm sido vistos como setores estratégicos para o Estado.

[380] O desmantelamento dos interesses e dos subsídios que favorecem os mais ricos e influentes, consiste numa forma de evitar a subida dos impostos, pelo que se mostra mais adequado que o Estado se concentre na eliminação da rede de benefícios (Estado-providência dos ricos), isto é, no desmantelamento do capitalismo de compadrio, corporizado por subsídios a indústrias politicamente bem relacionadas. Essa atuação deve ser também extensível ao sistema de impostos sobre o rendimento individual, que se encontra distorcido pela ajuda às classes mais abastadas, uma vez que transforma bens públicos em ganhos privados, minando a competitividade da economia e desviando recursos escassos.

[381] Deste facto decorrem os custos crescentes com a saúde, que têm levado ao agravamento dos custos sociais, pelo que importa encontrar soluções, que deverão passar pelo aumento da idade da reforma, pela indexação da pensão à esperança média de vida e à evolução da economia, o que que melhoraria segundo se julga o

desfavorecidos vem esbanjando recursos financeiros com o estado-providência das classes mais abastadas. Por isso, os benefícios deveriam estar indexados à inflação e não aos rendimentos do trabalho, em que uma parte deveria estar abrangida por um seguro social, em vez da pura assistência social. Por último, os outros benefícios fiscais deverão passar a estar sujeitos a um pagamento maior por parte dos seus efetivos beneficiários, de modo a não se subsidiar a ociosidade e a evitar abusos[382].

O Estado tem a obrigação moral de impedir o empobrecimento das gerações futuras em favor das gerações atuais, a que acresce a criação de uma dívida implícita para o futuro. Como referido, hoje estão reunidas as condições necessárias para a reinvenção do Estado, designadamente através da *revolução tecnológica* nas áreas identificadas como nucleares – lei, ordem, saúde e educação -, e por via da concorrência das novas conceções de Estado provenientes do Oriente. Neste contexto, o segredo de um bom Estado (ou governo) reside em controlar as paixões humanas, não em as desencadear, o que deverá ser obtido através de cargos políticos de duração mais longa. Importa recordar que John Stuart Mill tinha razão quando receava que

PIB em 1%, uma vez que haveria mais indivíduos a trabalhar. Alguns países estão a adotar a idade de 67 anos, mas que a breve prazo julga-se que terá de ser fixada nos 70 anos.

[382] Neste sentido, veja-se que já Willian Beveridge defendia a limitação temporal da assistência social, bem como a verificação dos rendimentos para impedir que os ricos acedessem a benefícios destinados aos pobres - BEVERIDGE, Willian. *Social Insurance and Allied Services.* London: H.M. Stationery Office, 1942.

a maioria das massas predominasse, coagindo as minorias ao conformismo, por pressão moral e regulamentação legal[383].

O cidadão-eleitor está cada vez mais afastado dos governos e dos políticos, não vota, detesta os políticos, odeia os corruptos e ineficientes, mas não coloca a ideia de democracia em causa. As falhas da democracia estão a ser reveladas, porque os governos estão a fazer o que os eleitores querem, atrofiando o seu funcionamento e promovendo o crescimento incontrolável do Estado.

O acentuar de questões ideológicas tem prejudicado o funcionamento da democracia, o que é acentuado pela manipulação de círculos eleitorais, os quais estão cada vez mais alheados da ideia de liberdade, com o consequente regresso à "velha" corrupção[384]. Por um lado, existe o problema profundo da democracia participativa, ameaçada pela globalização, o qual está a promover a mudança das políticas nacionais, fruto de se reconhecer que se cedeu poderes em demasia, relacionados com o comércio e o mundo financeiro. Por outro lado, há os grandes desafios que surgem da base da sociedade, como sejam as nações que desejam a separação. A estes fatores juntam-se os micro poderes das Organizações Não Governamentais e dos lobbies, que estão a intermediar a política tradicional, no âmbito

[383] Neste sentido, afirmou nas suas obras que "*todos escravos (iguais) de um Estado todo-poderoso (tirano)", in* MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, *op. cit.*, 2015.

[384] Por exemplo, na União Europeia é ainda patente a falta de democracia desde a sua génese, visto que se tratou de um projeto de elites, de modo a controlar paixões, mas onde tem existido pouca vontade política na eliminação desse défice democrático. Tal é evidente no processo que conduziu à introdução do euro, sem qualquer consulta democrática, ou com as "novas" pretensões de controlar e vetar os orçamentos nacionais.

do qual a internet veio derrubar barreiras, facilitando a organização e a agitação social.

Neste novo contexto social e político, os partidos tradicionais não conseguem atrair novos militantes, nem estabelecer maiorias estáveis, onde é cada vez mais notório o cinismo eleitoral do cidadão-eleitor, que continua a exigir tudo do Estado, apesar das críticas cada vez mais severas que lhe inflige. Assim, se por um lado exige que o Estado lhe dê todos os serviços imagináveis, por outro, tem uma atitude de desdém para com o Estado e os seus governos.

A democracia tem vivido erradamente assente em dois dogmas, isto é, que existe um credo universal a favor da democracia e que não pode existir capitalismo sem democracia, mas como se viu tais dogmas estão ultrapassados. Aliás, muitas das preocupações dos liberais clássicos vieram a concretizar-se[385]. Por tal, somos levados neste ponto a pensar que a democracia não estará em colapso em favor do autoritarismo, porque a democracia é bastante adaptável às diferentes épocas históricas, mas ainda assim é preciso que seja preservada. Como deixamos enunciado existem várias questões que urge solucionar, nomeadamente, como obter um Estado mais pequeno e limitado, bem como resolver o problema das elevadas espectativas que recaem sobre a democracia, mas que não podem ser cumpridas. Importa ainda encontrar uma solução para o facto de os cidadãos-

[385] A este propósito, veja-se, James Buchanan e Richard Musgrave, que relativamente aos receios dos liberais oitocentistas referem que "*temiam que os políticos democráticos atendessem sempre aos seus eleitorados – e, por conseguinte, fizessem crescer os défices e subinvestissem em infra-estruturas*" - BUCHANAN, James. M.; MUSGRAVE, Richard A., *Public Finance and Public Choice, op. cit.*, 1999.

eleitores desejarem a sua satisfação no curto prazo e não a sustentabilidade do Estado a longo prazo.

A conceção de um Estado mais pequeno, que se autolimite seria mais sustentável, pois é essencial que o Estado se controle a si próprio, através de um sistema de *freios e contrapesos*, em face dos perigos apontados à sua sobrevivência e da própria democracia, nomeadamente, o crescimento desmesurado do Estado em prejuízo das liberdades, a continuação da atribuição de mais poderes aos grupos de interesses, a possibilidade do Estado continuar a fazer promessas que não pode cumprir, a atribuição de direitos sociais que não pode pagar e a proclamação de objetivos que não são alcançáveis.

As soluções a adotar face a esses problemas e questionamentos terão de ser adaptadas a cada país, mas passam ao que julgamos pelo mencionado autodomínio do próprio Estado, através da proclamação de limites que não poderão ser ultrapassados, bem como a introdução de cláusulas "*sunset clauses*"[386], isto é, a imposição que as leis caduquem decorrido um determinado período temporal. Além disso, os desejos dos cidadãos-eleitores terão de ser necessariamente equilibrados com a globalização e com as limitações financeiras do

[386] Sobre as *sunset clauses* ver para maiores desenvolvimentos o que escrevemos acerca dos benefícios da sua introdução, em particular no âmbito do excesso de produção legislativa em matéria tributária – FERREIRA, Rui M. Zeferino. "A modificação dos modelos de governação do Estado: A utilização das «*sunset clauses*», in *Direito na Lusofonia, Diálogos constitucionais no espaço lusófono*, Mário Ferreira Monte, *et al.* (coord.). 3.º Congresso Internacional de Direito na Lusofonia. Braga: Escola de Direito da Universidade do Minho, 2016, pp. 345-352.

Estado[387], em que determinadas funções deverão ser entregues a tecnocratas, sob a supervisão adequada.

[387] Em face dos problemas suscitados pela globalização, nos sistemas fiscais, um dos exemplos sobre uma tentativa de o solucionar passa pela introdução no espaço da União Europeia do imposto sobre serviços digitais. Na realidade, se durante o século XX a tributação sob o cânone da redistribuição tributária era desenvolvida por via da tributação da generalidade dos factos económicos, tanto do lado da produção como do consumo, a globalização veio trazer os novos fenómenos da evasão e da elisão tributária, que tornaram a tributação mais complexa e difícil de efetivar. O desenvolvimento da economia digital, baseada em retornos financeiros crescentes a um nível de economias de escala e, bem assim, em ativos intangíveis, coloca o problema da tributação dos bens económicos digitais, mas, também, daquilo que deve ser objeto de tributação. A tributação dos bens digitais tem-se tornado um problema premente devido ao facto da economia digital estar sujeita a taxas de tributação efetiva baixas, as quais atingem valores inferiores a metade das taxas efetivas incidentes sobre os modelos de negócios tradicionais. Daqui resultam, portanto, questões de justiça tributária entre a tributação da economia tradicional e a economia digital, acrescidos pelo facto das empresas "digitais" não precisarem habitualmente de nenhuma presença física para operar num determinado país, conseguindo dessa forma eliminar os impostos que as empresas da economia tradicional estão sujeitas. E mesmo quando têm presença física conseguem por via da utilização dos instrumentos internacionais tributários e contabilísticos, nomeadamente, os destinados a evitar a dupla tributação, efetuar um planeamento tributário que lhes permite localizar os seus lucros em países com um nível mais reduzido de tributação. Por outro lado, as administrações fiscais deparam-se igualmente com a tarefa complexa, senão mesmo impossível, de avaliar o valor dos negócios destas empresas, quando assumem a natureza de bens gratuitos. Isto é, dos serviços apresentados aparentemente como gratuitos para os consumidores do mundo digital, que, no entanto, têm como contrapartida o acesso a informações pessoais e preferências do consumidor, que posteriormente são transacionadas com os agentes económicos interessados nas mesmas. A concorrência tributária entre os distintos sistemas fiscais, mesmo ao nível da União Europeia, bastando observar a reduzida carga tributária aplicada às empresas digitais pela Irlanda, torna difícil que os países com impostos mais elevados consigam evitar essa concorrência. Neste sentido, vejam-se: JONES, Ben; SEABROOK, Susan; SCILIBERTO, Sebastiano; *et. al.* "Taxing of the digital economy: Unilateral measures", in *Tax Journal*, 1389. 2 de março, 2018, pp. 8-13; FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. "A Economia Digital: o enquadramento, os problemas e os desafios que se colocam aos sistemas fiscais", in *Revista Portuguesa de Contabilidade*, n.º 32. Porto: Ginocar Publicações, março, 2019.

Em suma, importa ressuscitar alguns ideais liberais no âmbito do processo que designamos de reinvenção do Estado, designadamente o regresso do espírito de liberdade, realçando-se mais os direitos individuais e menos os direitos sociais e ressuscitar o espírito democrático, diminuindo o peso do Estado na economia e na sociedade. Só a partir deste primeiro passo será possível e sustentável avançar para a reforma e, em alguns casos, para a revolução ou reinvenção dos sistemas tributários de taxas progressivas, em favor de um modelo de taxas planas.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

PARTE IV
O PILAR DA LIBERDADE INDIVIDUAL

CAPÍTULO VI
O PILAR DA LIBERDADE INDIVIDUAL: DAS TEORIAS DA DESIGUALDADE E DA JUSTIÇA À LIBERDADE INDIVIDUAL

1. Teorias da desigualdade e da justiça

Com o escopo de se chegar às teorias acerca da justiça, ter-se-á de percorrer o caminho que conduz à sua justificação. Assim, a sua justificação terá por base a sujeição do indivíduo[388] a determinadas realidades, que por regra apresentam uma natureza coletiva ou, pelo menos, terão essa predisposição ou intenção justificativa. Ao longo da história a sujeição do indivíduo tem tido várias feições, que sendo diferentes e tendo distintas justificações teóricas têm em comum o facto de corresponderem a fenómenos que conduziram à sujeição do indivíduo a determinadas realidades. Estas realidades diminuíram o espaço de liberdade do indivíduo, quer no que respeita à liberdade política, quer económica, social e cultural, criando tiranias de

[388] Em sentido diverso, veja-se: CORCUFF, Philippe. *Filosofia Política*, coleção saber. Mem Martins: Publicações Europa-América, 2003, pp. 69-70, que utiliza o termo de *dominação*, afirmando que "*reuniremos sob a categoria geral de dominação uma galáxia de mecanismos*". O autor defende esta noção com a justificação que "*ela constitui na maior parte das vezes um conceito crítico, uma descodificação dos aspetos negativos da vida social*"

diferentes espécies[389]. Esta sujeição é assim encontrada nas seguintes realidades: tirania, despotismo, desigualdade, poder, alienação e exploração, as quais nos reconduzem para uma ideia de diminuição do individuo em favor de realidades coletivas, quer sejam elas o Estado, quer o Soberano ou grupos.

A referida sujeição do indivíduo poderá então ter, por um lado, causas exteriores e, por outro, causas internas e inerentes ao próprio indivíduo. As causas exteriores foram especialmente exploradas por Montesquieu. As causas internas também estão presentes por via da influência interna, ocorrida com base na sujeição à ideia de obediência, desenvolvida a partir da linha de pensamento de Étienne de La Boétie[390]. Por outro lado, em Jean-Jacques Rousseau o que mais o preocupa é a questão da desigualdade, a qual é igualmente o fenómeno

[389] As realidades mais visíveis foram os regimes de tirania política, mas não devemos esquecer a existência de tiranias mais sofisticadas, que sob a capa de regimes aparentemente democráticos encerram tiranias económicas, sociais e especialmente culturais.

[390] Porém, como adverte Philippe Corcuff as duas vertentes tendem a convergir num duplo movimento, pelo que este autor fala em "*interiorização da exterioridade e exteriorização da interioridade*" - CORCUFF, Philippe, *op. cit.* p.71. Para Montesquieu essa sujeição decorria desde logo da concentração de poderes num único indivíduo. Isto é, do despotismo, cuja sujeição seria exteriorizada nas instituições e nas leis por si emanadas. Aqui teríamos uma sujeição de cariz externo, que resultaria de causas externas. Neste sentido, via que a limitação deste "mal" teria de provir do exterior, como forma de controlar o excesso de poder – a ideia da sede de poder da natureza humana. Portanto, o poder deveria travar o próprio poder. Por seu lado, Étienne de La Boétie entendia que os sujeitados entrariam na própria equação da sua sujeição, que designa de *servidão*, por via da obediência voluntária a determinados grupos, indivíduos e comportamentos, o que surge de um hábito. Também, neste âmbito, via que a libertação dessa sujeição interna deveria ocorrer através do interior dos indivíduos, com base na consciência humana para a sua situação inaceitável de *servidão*. Assim, não defendia que a sujeição interna fosse possível de ser limitada por utilização de instrumentos externos, como seja, por exemplo, o recurso à intervenção de instituições externas como o Estado e os seus respetivos Governos.

que mais preocupa a sociedade moderna e pós-moderna, onde centra a sua atenção nas diferenças de rendimentos entre os distintos indivíduos de uma determinada sociedade[391]. Neste âmbito, surge a distinção entre a desigualdade natural ou física e a desigualdade moral ou política, sendo a dupla feição pelo qual entendemos modernamente o conceito de desigualdade social. Segundo Jean-Jacques Rousseau a origem da desigualdade social estaria na própria "*origem da sociedade e das leis (…), que colocam novos entraves ao fraco e deu novas forças ao rico"*[392], pelo que um desses entraves terá resultado da consagração da ideia de propriedade, surgida com o pensamento liberal. Assim, desenvolve a ideia da desigualdade a partir do incremento da propriedade, apreciando a questão de um ponto de vista bidimensional. Por um lado, pela dimensão interior dos indivíduos[393], de onde resultaria o efeito da condenação dos indivíduos ao trabalho; à servidão e à miséria, pelo que para si a desigualdade seria contrária à natureza humana, e logo ilegítima[394].

---

[391] Jean-Jacques Rousseau faz a distinção entre a desigualdade natural ou física e a desigualdade moral ou política. A primeira resulta da própria natureza humana e que por isso terá uma natureza justificada, enquanto a segunda seria resultado das relações estabilizadas entre os indivíduos inseridos numa concreta sociedade. É, nesta última, que resulta o surgimento da ideia de sujeição de alguns indivíduos em relação a outros, em que a desigualdade assume duas feições, de riqueza e de poder. Neste sentido, veja-se: RUSSEAU, Jean-Jacques. *O Discurso sobre a Origem da Desigualdade Entre os Homens, op. cit.*, 1992 [1755]. Edição portuguesa, coleção «Livros de Bolso/Grandes Obras», Publicações Europa-América.

[392] ROUSSEAU, Jean-Jacques, *op. cit.*, p. 239.

[393] Neste âmbito, analisa-a com base nas crenças e ilusões do individuo e, por outro, pela dimensão exterior da força e, depois, o direito, com a lei nas suas palavras a ter um papel de transformar uma usurpação num direito irrevogável. Neste sentido, veja-se ROUSSEAU, Jean-Jacques, *op. cit.*, p. 239.

[394] Segundo Jean-Jacques Russeau "*A desigualdade moral, autorizada unicamente pelo direito positivo, é contrária ao direito natural, sempre que não concorra na*

Neste contexto desenvolveram-se diversas teorias acerca da justiça, as quais se mostram necessárias compreender, para construir um conceito moderno de justiça, em particular de justiça tributária.

Com a crítica social, a grande preocupação tem-se centrado nas injustiças existentes no mundo ou, dentro de um mesmo Estado, entre diferentes grupos sociais, o que tem levado à construção de diferentes conceções teóricas a propósito da justiça. A questão centra-se em saber se a recusa do injusto, com o qual todos concordaremos, decorre de uma conceção de justo. Ora, a conceção acerca do que seja a justiça não é unanime, estando a mesma inserida dentro de um intenso debate. Segundo Philippe Corcuff a noção de justiça não tem um sentido único, pelo que pode ter uma multiplicidade de sentidos. Para alcançar um conteúdo para a noção, o que nos interessará fundamentalmente é a graduação entre o justo e o injusto, pelo que como é referido pelo mencionado autor interessar-nos-á as "*conceções de justiça, enquanto sistemas de medida associados a sistemas de valores"*[395]. Estes sistemas de valores mostram-se fundamentais para apreciar o nível aceitável e o ponto a partir do qual serão criticáveis as injustiças, as desigualdades e a sujeição dos indivíduos.

Como afirmaria José Guilherme Merquior "*o contratualismo de John Locke representou a apoteose do direito natural no*

mesma proporção com a desigualdade física (...) é manifestamente contra a lei da natureza, seja qual for a maneira como esta seja definida (...)" - CORCUFF, Philippe, *op. cit.*, p. 73.

[395] CORCUFF, Philippe, *op. cit.*, p. 93.

sentimento individualista moderno"[396]. Tal sucedeu fruto de na sua época histórica a grande discussão ser como controlar o poder político como meio de alcançar a justiça, o que apresenta bastantes similitudes com as discussões da atualidade de certos setores da sociedade, o que à época resultou do desenvolvimento do capitalismo, mas que hoje será antes reflexo da globalização[397]. Daqui resultaria a ideia de justiça, isto é, do pacto entre o poder político e os cidadãos, fundado no consentimento. Assim, teve um papel fulcral no desenvolvimento da ciência empírica, ainda que moderada, como no individualismo liberal, para quem o direito natural se fundava na liberdade, na igualdade e na proteção da propriedade[398]. Por outro lado, vê o direito de legislar apenas para salvaguardar a necessidade de regular e preservar a propriedade, e de empregar a força sobre a comunidade na execução de tais leis e para a defesa da comunidade face a danos externos, enquanto salvaguarda do bem público.

Além disso, segundo o pensamento de John Locke existe uma igualdade originária, que deriva da natureza e que deve ser respeitada pela sociedade e pelo Estado. Pelo que a sociedade humana deveria,

[396] MERQUIOR, José Guilherme. *Liberalism, old and New.* Boston: Twayne, 1991, com tradução para a língua portuguesa sob o título *O Liberalismo Antigo e o Moderno.* Rio de Janeiro: editora Nova Fronteira, 1991.

[397] No contratualismo de John Locke está presente uma ética minimalista, baseada na legitimidade da auto preservação e a ilegitimidade do dano arbitrário infligido a terceiros.

[398] Neste âmbito, Leo Strauss vem a utilizar a expressão de *hedonismo capitalista* para o qualificar. Ainda assim, não deixa de reconhecer que aquele que, atua segundo o individualismo que se defende, poderia ser tentado a não observar a equidade, colocando em risco a liberdade e a igualdade naturais, o que levará John Locke a defender o constitucionalismo. Neste sentido, veja-se: TOUCHARD, Jean. *História das Ideias Políticas,* vol. II. Lisboa: Edições Europa-América, 2003, p. 157; CUNHA, J. Silva. *História Breve das Ideias Políticas*. Porto: Lello e Irmão, 1981.

quanto à justiça, de se basear na igualdade entre os seres que, independentemente da sua posição, deviam ter perante a lei igual dignidade, bem como a mesma medida de direitos e deveres sociais. A sua posição não limita nem exclui a desigualdade nas capacidades e nos merecimentos sociais. Isto significa para o liberalismo clássico, que cada ser humano é desigual face aos demais, e isso não deixa de ser justo, porque diferentes são as suas capacidades de realização, o seu empenho, a sua diligência e a medida da sua ambição social. Pelo que neste plano não somos necessariamente iguais, existindo, pelo contrário, o direito à diferença, que entraria na conceção contratualista de justiça[399]. É este o fundamento da recusa das políticas públicas de nivelamento do merecimento ou da riqueza de cada indivíduo, levando à recusa de políticas de redistribuição, incluindo as de natureza tributária, porque essa desigualdade se apresenta como conforme ao princípio da justiça, na medida em que a existência de diferentes capacidades e méritos dê lugar a uma distinta aglomeração de riqueza. Por seu lado, Adam Smith é fortemente crítico da intervenção na economia, defendendo que o melhor modelo de justiça seria alcançado pelo funcionamento do próprio mercado[400].

[399] Efetivamente, John Locke nunca defende uma igualdade absoluta entre distintos indivíduos.

[400] A este propósito, José Guilherme Merquior entende que "*a realização de Smith consistiu em enfrentar com êxito o problema do direito natural – justiça – em termos de uma nova espécie de economia politica – a teoria do crescimento – e em mostrar que, pelo menos na perspetiva histórica, a responsabilidade pela justiça distributiva – ou seja, o equilíbrio entre direitos e necessidades – poderia caber àquilo que chamou o sistema de liberdade natural e a sua evolução espontânea em direção à propriedade e ao bem-estar"* - MERQUIOR, José Guilherme, *Liberalism, old and op. cit.*, p. 58.

Em John Stuart Mill vamos encontrar a defesa a par da justiça comutativa, da justiça distributiva. Daqui decorre o problema de saber o que distribuir, sem colocar em causa a liberdade, e sob que critério tal deve ocorrer. Por isso, vem sugerir a necessidade de contribuição de cada um para fazer frente aos encargos correntes. Porém, aceitando a imposição do tributo (impostos) como meio geral para a satisfação das necessidades comuns, limita-o àquilo que seja proporcional, uma vez que assume a necessidade de incutir a responsabilidade individual, em detrimento da intervenção coletiva. Este autor mostra-se assim contrário às políticas de nivelamento da riqueza[401], aceitando o tributo apenas como fonte de financiamento dos encargos comuns, mas sem qualquer ação pública redistributiva, negando, por isso, a existência de taxas progressivas.

Por seu lado, na filosofia clássica, encontramos em Platão, o problema em volta da discussão da medida da justiça e a preocupação com a apreciação da lei geral. Como refere Philippe Corcuff, "*a utilização de apenas a medida relativa faz pairar a ameaça do relativismo, o que enfraquece a estabilidade da moral (...)*"[402]. Neste contexto, seria fundamental a existência de uma medida absoluta, que permitisse demarcar com rigor a justiça da injustiça, que para si seria a justa medida[403]. Isto implicaria ter uma ideia (ou ideal) de justiça concretizada e fixada, para que os indivíduos e as coisas sejam

[401] Neste sentido, veja-se: MACEDO, Ubiratan Borges de. *Liberalismo e Justiça Social*. São Paulo: Ibrasa, 1995.
[402] CORCUFF, Philippe, *op. cit.*, p. 94.
[403] Neste sentido, entendia que era necessário obrigar a que o mais e o menos se tornassem comensuráveis, não apenas um relativamente ao outro, mas, também, com a justa medida que temos que produzir.

possíveis de serem avaliadas para uma mesma área geográfica comum, a partir de um sistema de medida comum. A existência de uma regra comum de justiça, nas palavras do seu autor, implicaria a existência de uma justa medida, para garantir a possibilidade de avaliação do que é justo e injusto na sociedade, enquanto espaço coletivo e plural. Será neste espaço que se dá a atuação de cada indivíduo e, no âmbito do qual, se desenvolvem as interações e as relações entre os diferentes indivíduos e, bem assim, onde ir-se-á desenrolar os conflitos.

Como referido, o segundo problema que Platão observa resulta da interação entre os indivíduos e a lei geral, no sentido de se garantir a salvaguarda da justiça. A este propósito entendia que as diferenças que existiam (e existem) entre os indivíduos e entre as ações impedia o estabelecimento de uma regra simples que se aplicasse a todos e em todas as épocas. Assim, o problema resulta da interação humana, quando os governantes querem inscrever na lei a avaliação da justiça para todas as situações e épocas, esquecendo a mutabilidade de situações e épocas. Pelo que diremos que será utópico pensar que é possível instituir uma medida do justo em termos absolutos. Portanto, apresenta-nos que a justiça tenderá a ser sempre algo relativo perante a individualidade distinta de cada indivíduo.

Em face do problema detetado em Platão, quanto à utopia na implementação de uma medida de justo absoluto, Aristóteles vai avançar com a ideia (e princípio) da equidade[404]. Para si, a equidade constituirá a forma superior de justiça, enquanto modelo de correção

[404] Neste sentido, veja-se: ARISTÓTELES. *Ética Nicomaquea*, versão espanhola, Livro V. México: Editorial Pomea, 1976.

dos problemas resultantes das leis gerais, pois no seu entendimento o que seria equitativo não seria conforme à lei, mas deveria ser visto como "*um melhoramento do que é justo segundo a lei*"[405]. Para Aristóteles a justiça implicaria ir-se para além da simples aplicação da lei, pelo simples facto de para a mesma ter uma existência real ser necessário ultrapassar a generalidade da lei e entrar na realidade particular[406].

Na contemporaneidade, alguns Estados, como sucedeu com França, propôs a substituição da referência à igualdade por equidade, mas o conceito aristotélico não tinha por escopo preconizar uma tal substituição[407]. Na realidade, o seu objeto era unicamente de correção das falhas da justiça expressa em lei geral, pelo que o seu campo de atuação é diverso, não cabendo à equidade suprimir a igualdade. O mesmo já não acontece com conceitos como a liberdade e a eficiência, que se encontram no mesmo plano de igualdade.

Contudo, especial importância tem no século XX, o pensamento oriundo da Escola Liberal, apesar da predominância do pensamento de justiça inerente ao Estado social. Na realidade, o pensamento liberal clássico perdurou, especialmente devido aos trabalhos da Escola Austríaca de Friedrich Hayek e da Escola de Chicago, onde emergiram nomes como Raymond Aron e Bertrand Jouvenel, cujo pensamento seria reduzido à dignidade da pessoa

[405] ARISTÓTELES, *op. cit.*, Livro V, cap. X.
[406] Segundo Aristóteles só haveria uma verdadeira justiça no caso particular, que não estaria sujeita à rigidez da generalidade das leis.
[407] MINC, Alain. *La France de L'an 2000*, *Commissariat général du Plan*. Paris: Editions Odile Jacob, La Documentation française, 1994.

humana, que só seria alcançada pelos modelos de justiça do Estado de bem-estar, com uma componente de forte intervenção do Estado, sem prejuízo do liberalismo do século XX, em especial o liberalismo social, aceitar alguma progressividade e intervenção do Estado.

Na realidade, arvorado no pensamento que as sociedades não se conseguem autorregular, veio a defender-se a cada vez maior intervenção pública, com o consequente aumento da carga tributária, para financiar as ditas políticas públicas[408]. Ainda que defendendo uma forte intervenção do Estado, reconhece que tal teria um impacto negativo para aquilo que haveremos de denominar por pilar do individualismo, e salvaguarda em todo o caso o pilar da liberdade, bem como a propriedade privada[409]. É este o pensamento de construção de um modelo de justiça que virá a dar cobertura à construção de complexas políticas públicas e sistemas tributários progressivos, fundados década após década no crescimento do intervencionismo do Estado em todas as vertentes da sociedade – *intervencionismo compensador*, *intervencionismo corretor* e *intervencionismo*

[408] Neste sentido, Keynes no âmbito da justiça defenderá que existe uma incapacidade de os mecanismos automáticos do mercado assegurarem níveis de produção de bens públicos e de pleno emprego, o que segundo este autor seria arbitrário e causa de injustiças e desigualdades na distribuição da riqueza e dos rendimentos. Seguindo a mesma linha de repudio do liberalismo clássico encontramos para além de Keynes, B. Groce, Karl Jaspers e Bertrande Russel. Na mesma época histórias, mas, em sentido contrário, encontramos em favor do liberalismo clássico Hans Kelsen, enquanto defensor do relativismo do poder.

[409] Neste sentido, veja-se: KEYNES, John Maynard. *The General Theory of Employment, Interest and Money*. Londres: Donald Moggridge, 1936; Londres: MacMillan & Co. Ltd., 1964.

harmonizador[410] -, o que teve associado a necessidade de elevar os níveis da receita tributária para o financiamento do Estado de bem-estar. Isto levará a que se veja os impostos como um instrumento de justiça e de política social.

Este pensamento viria a ser criticado ainda durante os anos quarenta do século XX pelo liberalismo clássico de Friedrich Hayek[411], as quais viriam a ser retomadas a partir dos anos setenta por James Buchanan e R. Wagner, quanto ao mito do equilíbrio orçamental e às propostas de uma ação pública no campo da política económica, causadora de elevados níveis de dívida pública, do qual Portugal e a Itália são exemplos, com as suas dívidas a atingir os 130% do produto interno bruto. A dívida pública é sempre financiada pelo meio mais fácil – os impostos, ou quando estes ainda estão sujeitos a alguns limites constitucionais, tal dificuldade é contornada pela aplicação de falsas taxas, que mais não são que impostos. Erradamente as teorias *keynesianas* acreditavam que o Estado conseguiria promover a justiça, o desenvolvimento sustentável com pleno emprego, bem como conseguiria garantir a igualdade de oportunidades e a promoção da justiça social[412]. Para tanto, tais objetivos assentavam num sistema de tributação progressivo, que em determinados casos atingiram taxas

[410] Sobre esta questão veja-se, entre outros, NEVES, João Cesar das; SILVA, Aníbal Cavaco. *Finanças Públicas e Política Macro-Económica*, 2.º Ed. Lisboa: Universidade Nova de Lisboa, 1992.
[411] HAYEK, Friedrich. *The Road to Serfdom.* London: Routledge, 1944, reimpressão de 1991.
[412] Em causa esteve durante décadas a construção de um Estado que em vez de ser mero regulador, assumiu a veste de Estado prestador de bens públicos, mas que se alargou a outros tipos de serviços e bens, em concorrência com o setor privado.

de 70% sobre o rendimento das pessoas físicas. Porém, como referiu Karl Popper, é inaceitável uma visão determinista dos factos quando se aprecia a conceção de justiça, havendo que negar a existência de leis históricas e sociais que, independentemente da vontade humana, vinculariam o desenvolvimento da espécie humana num sentido pré-determinado. Por isso, Friedrich Hayek vem defender o atrás referenciado individualismo metodológico[413], o qual nos anos cinquenta é adaptado por Raymond Aron[414]. A partir dos anos noventa, o liberalismo clássico reemerge sob várias correntes, desde o liberalismo social ao neoliberalismo (expressão muitas vezes utilizada com uma conotação negativa) e capitalismo libertário, resultante da construção liberal das Escolas Austríaca, de Chicago e da Virgínia.

O que está em causa do ponto de vista filosófico é que a justiça deve ser vista sob os parâmetros do liberalismo clássico, sendo que este assenta na distinção entre a liberdade antiga e moderna de Benjamin Constant[415], que reemerge no século XX com Karl Popper

[413] Sobre o individualismo metodológico, entre outros, veja-se: MOREIRA, José Manuel. *Filosofia e Metodologia da Economia em F. A. Hayek, ou a Redescoberta de um Caminho Terceiro para a Compreensão e Melhoria da Ordem Alargada de Interação Humana*. Porto: Publicações da Universidade do Porto, 1994.

[414] Este autor vem rejeitar as teses do determinismo marxista, que segundo a sua posição criou confusões entre a liberdade e o poder, em obras como *Introdução à Filosofia da História; A Filosofia Crítica da História* (1938); *Ensaio sobre as Liberdades* (1965); e *Democracia e Totalitarismo* (1966).

[415] CONSTANT, Benjamin. *A liberdade os antigos comparada com a dos modernos*. Silveira: Book Builders, 2016. Segundo o seu pensamento o governo representativo seria o único que garantiria a liberdade e a paz, bem como a forma mais adequada de conceder oportunidades iguais a todos do ponto de vista da intervenção política. Nessa perspetiva, constrói a sua ideia de liberdade fundada na ideia de mercado, enquanto agente da transformação. Pelo que o seu pensamento representa para além da defesa do liberalismo filosófico e político, também do liberalismo económico. A este propósito adverte que as interferências do poder político são sempre um

e Isaiah Berlin, sob a perspetiva da liberdade negativa e positiva[416]. Estes autores defenderam que o Estado deve garantir as liberdades negativas, com exclusão das positivas, no seio do individualismo metodológico e doutrinário, afastando as teorias das leis históricas gerais sobre a evolução da sociedade, baseadas nas liberdades públicas. Pelo que a experiência humana testemunha uma diversidade não definitiva de valores em competição, para os quais não existe qualquer padrão absoluto de arbítrio[417].

Numa perspetiva política, o liberalismo clássico pressupõe a livre escolha dos cidadãos, como forma de fomentar mudanças e garantir o regular funcionamento da comunidade jurídica, bem como garantir o respeito das minorias; a legalidade e respeito dos direitos humanos. Por seu lado, em termos económicos, o liberalismo clássico valoriza o mercado e o trabalho como meio de realização da justiça do homem; a defesa da propriedade privada, baseada na livre iniciativa, para a busca do lucro; a intervenção do Estado em situações muito limitadas, mas sempre com natureza subsidiária. Por fim, na vertente social o liberalismo clássico faz uma rigorosa distinção entre a esfera pública e privada, fundada no pluralismo, na separação da Igreja e do Estado, bem como na liberdade de expressão e o reconhecimento da individualidade Humana, como modo de garantir o direito à diferença

transtorno e um estorvo, onde já assinalava a falta de eficiência da intervenção do Estado e a limitação da liberdade sempre que a mesma ocorre.

[416] BERLIN, Isaiah. "Two concepts of Liberty", in *Four Essays on Liberty*. Oxford: Oxford University Press, 1969.

[417] Esta posição encontra-se em oposição às teorias de Hegel acerca da liberdade positiva como autonomia, que tinha como fundamento que o poder não podia ser objeto de distribuição equitativa.

e à justiça. Seguidamente, partindo-se das teses utilitaristas de John Stuart Mill, a evolução da conceção de justiça deu-se no sentido da ideia de contrato social e dos direitos naturais, como é demonstrativa a linha de pensamento liberal de John Rawls, James Buchanan e Robert Nozick, de onde resultou o surgimento de duas correntes: o neoliberalismo e o liberalismo social[418]. A grande diferença entre as duas correntes de pensamento encontra-se na sua visão sobre o mercado, pois, enquanto os primeiros dão um especial enfoque à liberdade económica, a segunda está especialmente conectada com as liberdades políticas. Por outro lado, a linha neoliberal nega no que respeita ao mercado, o grau e a dimensão das suas insuficiências, em que a intervenção do Estado só é admitida a título subsidiário, enquanto os liberais sociais não acreditam na sua eficiência na produção de bens públicos, que os leva a transferir essa função para o Estado. Por fim, os neoliberais têm uma crença positiva na humanidade[419], ao contrário do que sucede com os defensores do liberalismo social.

Ao liberalismo clássico também está ligado James Buchanan, enquanto Robert Nozick assume uma visão mais anarquista[420], onde nega a viabilidade de um qualquer modelo de justiça distributiva pública que atinja direitos fundamentais pré-existentes, como sejam fundamentalmente a liberdade individual e a propriedade privada. No

[418] Na primeira corrente temos os liberais clássicos e os libertários (anarcocapitalistas) e, na segunda, os liberais comunitários.
[419] A visão positiva da evolução da humanidade é encabeçada por autores como Friedrich Hayek; Ludwig von Mises; Milton Friedman; Isaiah Berlin; Bruno Leoni; John Gray e Norman Barry.
[420] NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. New York: Basic Books, 1974.

que respeita ao liberalismo social encontramos autores como Raymond Aron, Bertrand de Jouvenel, Ralph Dahrendorf, Ronald Dworkin, Norberto Bobbio, Nichael Walzer e John Rawls, que centram o liberalismo na pessoa humana e no contrato social, em que a justiça e a defesa dos direitos humanos não implicam uma abstenção de intervenção do Estado, mas uma ação afirmativa, com o escopo de corrigir injustiças, nomeadamente, através da tributação redistributiva. Assim, a grande dicotomia do debate dos últimos 50 anos funda-se nas teses de John Rawls e Robert Nozick, isto é, entre o *pluralismo razoável*[421] de John Rawls, onde a liberdade e a igualdade encontrem instituições que as concretizem como pano de fundo do elemento fulcral da sua construção – a justiça. Do lado contrário, encontra-se o utopismo anarcocapitalista de Robert Nozick.

Para John Rawls é fundamental uma conceção publica de justiça para o adequado funcionamento da comunidade jurídica, para que todos saibam quais os princípios, direitos e deveres a que todos os indivíduos estão sujeitos, mas sem que se imponham juízos morais.[422] Isto leva a que a sua organização social, entendendo existir um véu de ignorância dos indivíduos quanto à sua posição na sociedade, estabeleça um conjunto de princípios conformes à justiça moral, que garantam a liberdade e a igualdade para todos. Porém, a sua escolha é efetuada por pessoas singulares, o que o afasta das teorias coletivistas.

[421] O igualitarismo manifesta-se nas sociedades pós-modernas cada vez mais a partir da diversidade do pluralismo democrático, de que são exemplos, por um lado, as reivindicações dos movimentos feministas e ecológicos e, por outro as relações entre culturas com distintos graus de desenvolvimento económico, social e cultural.

[422] Neste sentido, veja-se: KUKATHAS, Chandran; PETIT, Philip. *Rawls – Uma Teoria da Justiça e seus Críticos*. Lisboa: Gradiva, 2005, pp. 19-20.

Para tanto, mostra-se necessário a obtenção de consensos sociais sobre a conceção de justiça, para que aquela que é imposta politicamente seja justificável[423]. Neste sentido, caberia às instituições regular os recursos escassos, bem como salvaguardar os direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos que não possam ser postos em causa. Esta linha de pensamento vê os indivíduos não apenas como agentes egoístas, que apenas pensam em si, mas como agentes que são capazes de olhar para os outros, como impulsionadores da sociedade, segundo um individualismo moral. Na verdade, a justiça como equidade pressupõe que os sujeitos escolheriam dois princípios diferentes, o primeiro exigindo a igualdade na atribuição dos direitos e deveres sociais básicos, enquanto o segundo dispondo que as desigualdades económicas e sociais, como sucede na distribuição da riqueza, são justas apenas se resultarem em vantagens compensadoras para todos, em especial para os desfavorecidos[424].

A adoção de uma posição racional leva a que cada sujeito deva ter um direito igual ao mais extenso sistema de liberdades idêntico para as outras. E as desigualdades económicas e sociais devem ser

[423] Como afirmou, "*a aceitação da conceção política de justiça não é um compromisso entre aqueles que defendem diferentes pontos de vista"* - RAWLS, John. "Reply to Habermas", in *The Journal of Philosophy*, vol. XCII, n.º 3, março, 1995, p. 169.

[424] Neste sentido, José Guilherme Merquior afirma que "*o véu da ignorância é necessário para garantir a justiça domo equidade, pois em tal condição, como eu saberia se sou rico ou pobre, (...), inteligente ou burro, eu deveria me sentir forçado a agir com prudência e, portanto, a escolher princípios que não favoreçam qualquer grupo à custa de outros (...)"* - MERQUIOR, José Guilherme. *Op. cit.*, 1991, p. 206. No mesmo sentido, veja-se: DWORKIN, Ronald. *Los Hombres Detrás de las Ideas, Filosofia y Politica – Diálogo con Ronald Dworkin.* México: Fondo de Cultura Económica, 1994, p. 249.

distribuídas para que compreendam um benefício para todos, e para que decorram de posições e funções às quais têm acesso. Para John Rawls esta seria uma ideia intuitiva implícita à cultura democrática, como um sistema equitativo de cooperação social entre as pessoas iguais e racionais, capazes de ter um sentimento de justiça a exteriorizar, como um valor superior.

Em consequência, a sua conceção liberal de justiça baseia-se em três premissas, correspondentes a uma indicação de certos direitos, liberdades e oportunidades; a prioridade especial para tais liberdades; e medidas que garantam aos cidadãos meios adequados para fazer uso efetivo dessas liberdades e oportunidades[425]. Este posicionamento afasta-o das posições libertárias de Robert Nozick. Sendo que a conceção de justiça terá de ser aceite por todos os membros da comunidade política, os quais devem acreditar nas instituições políticas e sociais que a sustentam, bem como partilhem o sentimento efetivo de justiça[426]. Assim, o liberalismo de John Rawls traduz um conceito de justiça como equidade, onde o bem realizado é social – liberalismo social – e concretizado por intermédio da atividade conjunta dos indivíduos, inseridos num sistema de instituições, cuja atuação deve distribuir direitos e deveres fundamentais para a cooperação social Tal seria fundado num contrato hipotético, que seria outorgado sob determinadas condições ideais, como um conjunto de

[425] Neste sentido, veja-se: RAWLS, John. *Liberalismo Político.* Lisboa: Editorial Presença, 1997.
[426] Neste sentido, veja-se: RAWLS, John. *Justiça como Equidade: Uma Concepção Política, não Metafísica*, Lua Nova, revista de Cultura e Política, n.º 25, S. Paulo, [s. d.], p. 35-36; *Liberalismo Político. op. cit.*, p. 56.

liberdades básicas comuns a todos os indivíduos, compatíveis com as liberdades alheias, e que as desigualdades sociais e económicas sejam razoavelmente vantajosas a todos, o que pressupõe um Estado intervencionista em favor da promoção da igualdade[427].

Neste sentido, resulta que uma das mais importantes teorias acerca da justiça na época moderna, foi desenvolvida por John Rawls, que propôs o designado *liberalismo igualitário*[428]. Este autor vem defender uma teoria de justiça que tinha em consideração a diversidade de conceções do "bem" (dos valores) existentes nas democracias constitucionais. Por isso, o seu pensamento tem raízes nas teorias de justiça presentes nas sociedades democráticas, do tipo constitucional, pelo que os princípios que a sustentam, na linha das teorias do contrato social, vão construir aquilo que se designaria de *posição original*. Com fundamento nessa *posição original*, o indivíduo, que faça um uso ótimo da sua racionalidade para escolher os princípios de justiça vai estar perante aquilo que vem chamar de *véu de ignorância*, quanto à sua posição na sociedade. Tal não significa que John Rawls negue a existência de desigualdades na sociedade, mas tem o sentido que se fizéssemos como se os cidadãos não conhecessem a sua posição na

[427] Esta teoria é alvo de críticas de alguns liberais comunitaristas como Michael Sandel; Michael Walzer e Charles Taylor, que argumentam que a teoria de Rawls depende de uma conceção de sujeito bastante diferente do eu essencial para desenvolver as suas pretensões fundamentais. Veja-se: SANDEL, Michael. *Liberalism and Limits of Justice* Cambridge: Cambridge University Press, 1982; WALZER, Michael. *Spheres of Justice*. Oxford: Basil Blackwell, 1983.

[428] Neste sentido, veja-se: RAWLS, John. *Teoria da Justiça*. Lisboa: Presença, Fragmentos, 1991. Veja-se ainda do mesmo autor *Liberalismo Político*, *op. cit.*, 1997; e ainda "Justiça como Equidade: Uma Concepção Política, não Metafísica", *op. cit.*, [s. d.].

sociedade. Eles escolheriam racionalmente este ou aquele princípio[429]. Este é o seu procedimento para encontrar os melhores princípios de justiça, o que leva em consideração a diversidade de valores da sociedade moderna. Consequentemente, propõe dois princípios de justiça. Como primeiro princípio, refere que todos os indivíduos têm iguais direitos a um sistema plenamente adequado de liberdades e de direitos de base iguais para todos, compatíveis com um mesmo sistema para todos. No âmbito do segundo princípio, sustenta que as desigualdades sociais e económicas devem preencher duas condições. Por um lado, devem estar associadas a funções e posições abertas a todos, em condições de justa igualdade de oportunidades e, por outro, devem ter por escopo alcançar uma maior vantagem para os membros mais desfavorecidos da sociedade[430].

O pensamento de John Rawls procede a uma graduação de importância destes princípios, em que dá prioridade ou primazia às liberdades e aos direitos de base iguais para todos. Nesse sentido, em conflitos com estes, deveria ser preterida a dita justiça social e, bem assim, dentro da justiça social, a igualdade de oportunidades sobrepor-se-ia à diminuição das desigualdades. Esta teoria foi muito discutida, tendo dado origem a distintos entendimentos e propostas, embora com diferenças face ao proposto por John Rawls. Em França, nos anos 80,

[429] Neste sentido, John Rawls defenderia que "*Os parceiros (...) não sabem como as diferentes possibilidades afetarão o seu próprio caso particular e são obrigados a julgar os princípios apenas com base nas condições gerais"* - RAWLS, John, *Teoria da Justiça*, *op. cit.*, 1991, p. 168.
[430] Neste sentido, veja-se: RAWLS, John, *op. cit.*, p. 284.

com Bruno Théret surgiu o *rawlsismo à francesa*[431], para quem as preocupações sociais eram vistas apenas na ótica de uma necessidade corretora das leis do mercado. Isto é, seria uma exigência da verificação da existência de externalidades negativas. Efetivamente, no final do século XX desenvolveu-se um pensamento que tinha como objetivo atingir o equilíbrio entre a eficiência económica, que seria quase naturalística, e a justiça social, que representaria o lado ético da ideia de mercado eficiente. Este posicionamento pressuporia a existência de desigualdades, mas que de acordo com o objetivo da eficiência seria justificável. Esta linha de raciocínio haveria de culminar com a proposta de Alain Minc[432] de substituição da igualdade pela equidade[433]. Por seu lado, Bertrand Guillarme virá afirmar que vê a teoria de John Rawls como "*um liberalismo fortemente igualitário"*[434], o que corresponderia implicitamente a uma crítica da sociedade. Dessa linha concetual, alguns retiram o entendimento que o liberalismo de certo modo subverteu o pensamento de John Rawls, pois o que este faz é associar o liberalismo político a um determinado enquadramento da economia de mercado por exigências de justiça

[431] THÉRET, Bruno. "Le «rawlsisme à la française» - Le marche contre l'égalité démocratique?", in *Futur antérieur*, n.º 8, inverno, 1991.
[432] Neste sentido, veja-se: MINC, Alain, *op. cit.*, 1994.
[433] Em sentido contrário, veja-se por exemplo Jean-Pierre Dupuy, que argumenta que "*é enganar-se sobre o essencial. O conceito central não é o da desigualdade eficaz, mas o da desigualdade justa"*. Para Jean-Pierre Dupuy o pensamento de John Rawls coloca num primeiro plano a justiça, e só depois, a economia de mercado, pelo que a justiça de equidade apenas seria uma das conceções possíveis retirar do pensamento deste autor – DUPUY, Jean-Pierre. "Égalité, équité et confusion", in *Libération*, de 27-02-1995.
[434] GUILLARME, Bertrand. *Rawls el l'égalité démocratique.* Paris: PUF, 1999, p. 6.

social[435]. Assim, em John Rawls estamos perante um liberalismo temperado.

Nos Estados Unidos, a corrente comunitariana de Michael Sanderl vem colocar em causa alguns dos pressupostos da teoria de justiça de John Rawls, quanto ao que é tomado como a unidade de base da cooperação social. Para Michael J. Sandel apoiar-se numa suposta racionalidade individual unívoca, seria esquecer quer as dimensões intersubjetivas quer intrasubjetivas do indivíduo[436]. Deste modo, sustentavam que nos indivíduos demasiadamente abstratos e individualistas, que se aproximariam do modelo de Adam Smith (*homo economicus*), opõem-se as "*pessoas em parte preenchidas com uma história que partilham com outros*"[437]. Esta seria a vertente intersubjetiva, entendida como aquela que faria com que o indivíduo não viva sozinho, mas que seja por sua vontade membro ativo de comunidades e, por isso, socializado. Porém, o pensamento comunitarista tem igualmente um complemento intrasubjetivo, uma vez que sustentam os seus defensores que um indivíduo tem uma "*pluralidade de eus no seio de um eu (previamente*

[435] Esta confusão porventura decorreu da utilização da palavra "liberal" e dos seus múltiplos sentidos e amplitude. A este propósito, John Rawls acaba por referir que "*nos Estados Unidos, este conceito chamar-se-ia liberal, ou talvez liberal de esquerda; na Grã-Bretanha, mais provavelmente social-democrata ou talvez trabalhista"* - RAWLS, John, *Teoria da Justiça*, *op. cit.*, 1991, pp. 9-10.

[436] SANDEL, Michael J. *Liberalism and Limits of justice, op. cit.*, 1982, pp. 100-107. Os comunitaristas diversamente do individualismo de John Rawls sustentavam que "*a força moral reside parcialmente em que não podemos separar o facto de conformarmos com ela a nossa existência e o de nos compreendermos a nós próprios como o género de pessoa que somos, ou seja como povo, como portadores dessa história em particular"* - SANDEL, Michael J., *op. cit.*, p. 260.

[437] SANDEL, Michael J., *op. cit.*, p. 263.

individualizados)"[438]. Ora, estas diferentes personalidades seriam suscetíveis de conduzir a debates internos, o que leva Michael J. Sandel a discordar da unidade de racionalidade do indivíduo presente em John Rawls.

De modo diverso, Robert Nozick assume uma posição verdadeiramente libertária, reunindo as críticas anarquistas e liberais ao Estado, de onde resultaram as teorias liberal-libertária ou anarcocapitalista[439].Por isso, crítica a teoria de John Rawls no ponto em que a intervenção do Estado seria justificada em favor da justiça social[440]. Por seu lado, Jucelyn Benoist tenta demonstrar os limites da filosofia política liberal, como pensamento do limitado, demasiadamente assustada com o aparecimento do inesperado e do

[438] SANDEL, Michael J., *op. cit.*, p. 105

[439] Segundo o seu pensamento "*Um Estado mínimo, que se limita a funções estritas de proteção contra a força, contra o roubo, contra a fraude, à aplicação de contratos (...), justifica-se, qualquer Estado mais extenso por pouco que seja infligirá aos direitos das pessoas livres para recusarem realizar certas coisas e não é por isso justificado; finalmente, o Estado mínimo é tão vivificante como justo. Merecem ser assinaladas duas consequências: o Estado não teria capacidade para usar a violência para obrigar alguns cidadãos a ajudarem outros, nem para proibir às pessoas algumas atividades, mesmo que para seu próprio bem ou sua proteção"* - NOZICK, Robert. *Anarchy, State, and* Utopia. Nova Iorque: coleção Basic Book, com tradução do Fondo de Cultura Económica, *Anarquía, Estado y Utopia*, México, 1988, p. 9.

[440] Também, em sentido critico, Daniel Bensaïd fruto da influência do pensamento de Karl Marx critica a teoria de justiça de John Rawls, apelidando-a de demasiado redutora do real, por se centrar apenas naquilo que existe no mundo real, e não naquilo que deveria existir numa sociedade ideal. A visão de Daniel Bensaïs resulta em grande medida do utopismo marxista da conceção de uma sociedade perfeita, pelo que afirmaria que "*condenados a andar às voltas na gaiola de ferro do real, é-nos proibido medir esse real como o possível. A teoria torna-se subtilmente apologética"* – BENSAÏD, Daniel. *Marx l'intempestif*. Paris: Fayard, 1995, p. 178. Igualmente, Bertrand Guillarme diria que a visão de RAWLS seria uma teoria "*utópica de uma maneira racionalista*" baseada unicamente no praticável - GUILLARME, Bertrand, *op. cit.*, pp. 89 e 234.

ilimitado. Neste sentido, Max Weber haveria de referir que "*nunca se teria podido alcançar a possibilidade se no mundo não se tivesse sempre e sem cessar enfrentado o impossível"*[441].

Dentro desta discussão, Michael Walzer sustenta, nesse âmbito, que "*a justiça é relativa a significados sociais (...). Não pode haver sociedade justa se não houver sociedade"*[442]. Este autor vem defender uma teoria pluralista de justiça, que em relação a John Rawls acentua a sua inclusão no mundo social e histórico. Como seus fundamentos parte da ideia da existência de uma multiplicidade de esferas de distribuição de bens, onde identifica como tais a família, o emprego, a proteção social, a educação, o poder político e o mercado. Com efeito, segundo Michael Walzer essa pluralidade na justiça seria consequência das referidas esferas se basearem em princípios diferentes, e que por isso distribuiriam bens distintos, mas que se complementariam.

A sua crítica à injustiça apresenta duas vertentes. Por um lado, apresenta uma crítica ao monopólio dos grupos, que controlam e obtêm em exclusividade algum determinado tipo de bens. Por outro, crítica a sujeição (*dominação*) de certos bens sobre outros, tendo particularmente em mente o dinheiro (bens materiais) e o mercado (esfera). Assim, Michael Walzer defende a teoria da igualdade complexa, que não se baseia na igualdade em cada esfera, como seja a

---

[441] WEBER, Max. *Le Savant et le politique.* Paris: Union Générale d'Éditions, 1963 [1919], p. 152. Disponível em http://classiques.uqac.ca/classiques/Weber/savant_politique/Le_savant_et_le_politique.pdf. Último acesso em 18 de julho de 2018.

[442] WALZER, Michael. *phères de justice – une defense du pluralisme et de l'égalité.* Tradução de P. Engels. Paris; Seuil, 1997, pp. 433-434.

igualdade no trabalho, mas pelo contrário vem defender o equilíbrio no âmbito da globalidade das esferas, o que implica uma compensação entre as diferentes esferas para atingir a igualdade e, por esta via, a justiça social. Portanto, em Michael Walzer a segunda vertente – crítica à sujeição (*dominação*)[443]- assume um papel de maior relevância quando comparado com a outra vertente de crítica ao monopólio. Neste sentido, vai defender a necessidade de evitar a sobreposição entre as diferentes esferas, que estão na origem das dinâmicas de acumulação de diferentes tipos de bens, bem como evitar a dinâmica da exclusão. Deste modo, atribui ao Estado um papel fulcral, o que o afasta do pensamento de Robert Nozick e de outros libertários como Friedrich Hayek e Ludwig von Mises. No seu pensamento o Estado surge de forma dualista, por um lado, ele depende da esfera política, a qual faz parte como anteriormente referido de uma das esferas interiores, da qual resulta a distribuição do bem "poder político". Por outro, o Estado tem um papel transversal às diferentes esferas, de defesa dos limites de cada uma delas, para que nenhuma delas tenha a tentação de invadir a outra. Isto é, Michael Walzer via o Estado como guarda das fronteiras das diversas esferas. Contudo, a evolução do seu pensamento conduziu-o a criticar os

[443] A propósito do conceito de *dominação,* Michael Walzer utiliza a conceção de *Tirania* de Pascal (1623-1662), segundo o qual a "*Tirania consiste no desejo de dominação universal e fora da sua ordem (…) A Tirania é querer ter por uma via o que só pode ter por outra (…) Por isso estes discursos são falsos e tirânicos: Sou belo, por isso devem temer-me, sou forte por isso devem amar-me, sou… E também é igualmente falso e tirânico dizer: ele é forte, por isso não gostarei dele, ele não é capaz, por isso não terei medo dele*" – PASCAL, Blaise. *Pensamentos,* Série Grandes Obras. Mem Martins: Publicações Europa-América, 1998, p. 50.

limites das suas próprias esferas de justiça, por via do desenvolvimento de formas de pobreza e de exclusão das sociedades modernas. Deste modo, as suas próprias críticas fundam-se num excesso de estimação da justiça do sistema de distribuição contemporâneo e, bem assim, na subestimação do Estado enquanto agente de justiça distributiva[444].

Por isso, de modo distinto dos libertários, posicionou-se favoravelmente à intervenção do Estado com o fim de atingir a justiça social, para combater a pobreza e para a defesa da igualdade complexa. Pelo que sustenta uma nova social-democracia, baseada na renovação (reinvenção) do Estado-providência e no pluralismo.

Na tentativa de fazer a ligação entre o liberalismo clássico e a teoria de justiça de equidade de John Rawls, Amartya Sen vem apresentar uma teoria de desenvolvimento, como liberdade e não propriamente como uma teoria de justiça, com o escopo de oferecer uma base mais ampla que o *utilitarismo*. Isto porque vem criticar os utilitaristas por condicionarem a existência de direitos à função socialmente exercida, no que se refere à utilidade agregada, enquanto, no que respeita aos liberais clássicos, critica a prioridade absoluta que conferem a determinados direitos. Essa crítica é resultado de no seu entendimento dar-se relevância àquilo que denomina de liberdades substantivas. Deste modo, estamos perante um liberalismo humanista,

[444] Como Michael Walzer afirmaria já no final do século XX: "*A existência de um grupo de homens ou mulheres excluídos significa que se transgrediram as fronteiras num tal grau que elas têm que primeiro ser traçadas de novo antes de serem defendidas"* - WALZER, Michael. *"*Exclusion, injustice et État démocratique*"*, in *Pluralisme et équité: la justice social edans les démocraties*, Joëlle Affichard e Jean-Baptiste de Foucauld (ed.). Paris: Éditions Esprit, 1995, p. 48.

que agrega o consequencialismo utilitarista e o valor conferido aos direitos individuais dos liberais clássicos. Para si, os direitos individuais são vistos como pretensões éticas universais, distintas do direito positivado na lei, enquanto um suplemento às liberdades. O seu pensamento acaba por se aproximar da justiça como equidade de John Rawls, pois na base do seu pensamento está uma primazia conferida aos padrões sociais, em detrimento dos padrões e dos valores económicos. Tal circunstância é visível quando resulta do seu pensamento que não há desenvolvimento sem que exista desenvolvimento social, porém, salvo o devido respeito que a sua posição nos merece, só com o desenvolvimento económico poder-se-á alguma vez atingir o desenvolvimento social.

Por outro lado, a sua teoria apresenta-se como defensora da infalibilidade dos mercados, embora ao contrário do que sustentam os liberais clássicos admita ajustes externos, aproximando-se tendencialmente do pensamento de Adam Smith, Friedrich Hayek e Robert Nozick[445]. Com efeito, Amartya Sen vê a desigualdade como um elemento que justifica a necessidade de uma intervenção social mais abrangente, através de políticas públicas, o que não deixa ao encargo dos mercados. As restrições ou as limitações a que faz referência, como sejam, a proibição do exercício económico de certas

[445] A este propósito afirma que "*existem muitas evidências empíricas de que o sistema de mercado pode impulsionar o crescimento económico rápido e a expansão do padrão de vida, e que as políticas que restringem as oportunidades de mercado podem ter o efeito de restringir a expansão das liberdades substantivas que teriam sido geradas pelo sistema de mercado"* - SEN, Amartya. *Inequality* Reexamined. Oxford: Clarendon Press, com tradução para o português sob o título de *Desenvolvimento como liberdade*, São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 41.

atividades ou a proteção de certos setores económicos, alteram o normal funcionamento do mercado. Porém, apesar de entender que os mercados apresentam falhas, a serem supridas pela intervenção do Estado, assume que as potencialidades do mercado implicam que os indivíduos possam participar nele em condições de igualdade, como agentes livres e autónomos. Pois, o aproveitamento das oportunidades estará dependente da consagração efetiva do pilar da liberdade que defendemos e da garantia das liberdades substantivas defendidas por Amartya Sen, uma vez que como refere "*a liberdade como o poder efetivo para realizar o que se pretendeu é uma parte importante da ideia geral de liberdade"*[446], para salvaguarda de um conjunto de condições básicas da existência humana.

Na sua linha de raciocínio a existência de uma liberdade mínima permitiria obter as capacidades necessárias para garantir que os indivíduos possam adotar escolhas e tomar decisões no seio do mercado competitivo. Assim sendo, trata-se de uma liberdade com escolha individual, o que implica uma visão do mundo em que os indivíduos são os principais agentes e não o Estado (governos) ou os grupos económicos, embora nos pareça artificial querer afastar estes últimos da primeira linha da atuação no seio dos mercados. Isto leva-o a construir uma conceção de desigualdade de oportunidades pela privação de liberdades básicas, na desigualdade do indivíduo isolado, através da ausência de condições básicas de existência, que entende serem os únicos elementos capazes de serem igualados entre

[446] SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, p. 118.

indivíduos heterogéneos. Por outro lado, assume as ideias de Adam Smith acerca da liberdade do indivíduo isolado na sua própria condição de existência, em que o indivíduo é um agente económico livre, e assim, responsável por definir o ideal de funcionamento dos mercados, transformando o interesse egoísta individual em benefício social. Deste modo, a liberdade e o mercado são ideias que se complementam. Igualmente, sustenta que as liberdades substantivas, que devem ser garantidas ou fornecidas pelo Estado, não dependem do mercado, mas antes, complementam-se com o mercado, para garantir "(…) *a liberdade das pessoas de agir como desejassem ao decidir onde trabalhar, o que produzir, o que consumir (…)"*[447].

O crescimento económico deve na sua posição ser valorizado, por fornecer serviços sociais – saúde, educação, habitação. Isto é, as liberdades substantivas são fulcrais ao estímulo desse crescimento. Nesse sentido, defende a conexão entre liberdades políticas, direitos civis e a liberdade para evitar desastres económicos. Portanto, sustenta a existência de condições básicas para o desenvolvimento do *homus Economicus*, as quais terão uma influência fundamental para o bom desenvolvimento do mercado[448]. Inerente a esta linha de pensamento está a construção da conceção de justiça social, que foi a forma encontrada para eliminar os problemas detetados nas teorias liberalistas e *rawlsianas*. Por isso, acredita no pensamento de Adam

[447] SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, p. 42.

[448] Como refere Armatya Sen, "*o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer ponderadamente a sua condição de agente. Com oportunidades sociais adequadas, os indivíduos podem efetivamente moldar o seu próprio destino e ajudar uns aos outros"* - SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, p. 26.

Smith que a relação social no mercado e a riqueza de cada um, individualmente considerado, alavancam a criação de riqueza geral em benefício de todos os indivíduos. No seu pensamento não se encontra a ideia de que a propriedade é fundamento da desigualdade, exatamente porque assume a visão de Adam Smith que cada indivíduo leva ao mercado o resultado do seu trabalho. Logo, a propriedade é o resultado do esforço desenvolvido por cada indivíduo[449].

Na realidade, na sua linha de pensamento aquilo que é fulcral é o elemento da liberdade, quer como resultado finalístico, quer como meio de atingir o desenvolvimento, o qual transcende o mero desenvolvimento (crescimento) económico. Por isso, deve criar as oportunidades e de eliminar as limitações e as restrições, o que pode ser conseguido por recurso ao mercado[450]. No seu posicionamento, em particular no que respeita ao papel do indivíduo, assume que se torna praticamente desnecessária a igualdade de rendimentos entre os indivíduos. O objetivo da teoria de Amartya Sen é alcançar o desenvolvimento social e não a mera distribuição de rendimentos, até porque reconhece que isso prejudicaria o funcionamento do mercado, cuja existência é fundamental para a sua teoria de desenvolvimento. Aliás, podem existir indivíduos que simplesmente querem por opção ser pobres, pelo que esses não devem beneficiar da distribuição de

[449] Neste sentido, veja-se: SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, Vol. I e II. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, 2002, pp. 41,-79; *Teoria dos Sentimentos Morais.* São Paulo: Martins Fontes, 1999.
[450] A este propósito, Amartya Sen refere que "*quanto mais abrangente forem a educação básica e os serviços de saúde, maior será a probabilidade de que até os mais pobres tenham uma chance maior de superar a penúria"* - SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, p. 113.

rendimentos[451]. Consequentemente, a igualdade só pode ser procurada no plano individual de cada indivíduo, pelo que se mostra fundamental a existência das liberdades substantivas[452].

O seu pensamento segue esta forma de igualdade porque reconhece a impossibilidade empírica da viabilidade da distribuição igualitária de rendimentos, dado a existência de indivíduos muito heterogéneos, que não podem ter rendimentos iguais. Para tanto, quando advoga a sua falha, que justifica com o recurso a um raciocínio utilitarista, entende que "*(1) o bem-estar social deve ser uma função em última análise das rendas, e (2) o bem-estar social deve ser maximizado por meio de uma distribuição igual de rendas, dada a renda total"*[453]. É, que, os indivíduos buscam outras coisas que transcendem a mera satisfação a partir de um conjunto de bens, procurando outros valores que não exclusivamente a utilidade, o que vem a entroncar no egoísmo da natureza humana. Assim sendo, é insuficiente o fornecimento de bens ou a distribuição de rendimentos para se atingir a verdadeira liberdade humana[454]. Deste modo, salvaguarda de forma absoluta a propriedade privada, mesmo que em desfavor dos mais necessitados, o que temos de ver como uma crítica

---

[451] SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, p. 101.

[452] Essas liberdades substantivas correspondem a "*(…) capacidades elementares como por exemplo ter condições para evitar privações como a fome (…), bem como as liberdades associadas a saber ler, fazer cálculo aritmético, ter participação política e liberdade de expressão (…)"* - SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, p. 52.

[453] SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, pp. 108, 109 e 158-159.

[454] Isto conduz Amartya Sen a defender a insuficiência do acesso a uma maior igualdade de rendimentos, porque o mesmo não garante as capacidades, sem as quais não existe a liberdade básica necessária ao desenvolvimento. Neste sentido, veja-se: SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, p. 114.

ao pensamento de John Rawls sobre a justiça como equidade, devido ao facto da lista de liberdades ser consideravelmente mais reduzida[455].

Portanto, os bens primários são apenas os meios para atingir as liberdades substantivas, pelo que mesmo que exista igualdade na distribuição de bens primários poderiam ainda assim existirem capacidades reais desiguais. Porém, dar condições mínimas de existência aos indivíduos, ou seja, a liberdade substantiva, que é efetivada pelo Estado, tem afinal como escopo criar a possibilidade de os transformar, para que se tornem indivíduos capazes de interferir no seu próprio destino, especialmente pela criação de um quadro envolvente suficientemente estável que lhes permita obter o real entendimento do mundo em que vivem. Está em causa na teoria de desenvolvimento a existência de uma liberdade mínima, mas julgamos que os indivíduos merecem a liberdade na sua plenitude, ou seja, em sentido mais amplo, que permita a realização da sua natureza humana, que no pensamento deste autor não vai além de um patamar básico. Além disso, as teorias liberais de John Rawls e de Amartya Sen tendem a favorecer o errado entendimento que as políticas sociais são fundamentais e insubstituíveis para a implementação da justiça distributiva, embora assuma um maior peso na teoria da justiça de equidade de John Rawls. Por fim, apesar da teoria do desenvolvimento

[455] Além desta circunstância, também critica John Rawls por acreditar que a noção de bens primários não é suficientemente ampla para substituir a visão utilitarista de que o rendimento está diretamente associado ao bem-estar, referindo que existem fatores que influenciam o binómio rendimento-bem-estar no desenvolvimento, como sejam, as "*heterogeneidades pessoais, diversidades ambientais, variações no ambiente social, diferenças de perspetivas relativas, distribuição na família"* - SEN, Amartya, *Inequality* Reexamined, *op. cit.*, 2000, pp. 90-91.

defender a existência das ditas políticas públicas por parte do Estado, acaba por reconhecer que as políticas distributivas se têm revelado incapazes de promover uma distribuição justa dos bens primários.

Num posicionamento mais radical, a linha de pensamento de Robert Nozick é representativa da visão mais conservadora da segunda metade do século XX, que surgiu como reação à linha de pensamento de John Rawls, apresentando a liberdade como um valor supremo, enquanto a visão *rawlsiniana* atribuía esse maior valor à igualdade. Por isso, Robert Nozick é visto como defensor do capitalismo mais agressivo[456]. Contudo, em abono da verdade, o seu pensamento reage tanto contra o Estado máximo de justiça como contra a completa ausência de Estado, pelo que retoma a ideia de Estado como organização monopolista da força, que tem como único fim os direitos individuais absolutos e preexistentes[457]. Assim, vai construir o Estado como uma livre associação de proteção entre indivíduos que se encontram dentro de um mesmo território, cuja única função é proteger os seus direitos contra a ingerência de todos os demais. Tal como John Rawls vai socorrer-se dos fundamentos contratualistas de Thomas Hobbes e John Locke, com a diferença que Robert Nozick se aproximou mais do liberalismo clássico de Friedrich Hayek de Estado mínimo, que entendia como possível e necessário.

[456] Neste sentido, veja-se: NOZICK, Robert. "Why do Intellectuals Oppose to Capitalism", in *The Future of Private Enterprise*. Georgia: Georgia University Business Press, 1986.
[457] Neste sentido, veja-se: NOZICK, Robert, *Anarchy, State and Utopia*, *op. cit.*, 1974, p. 30.

No que respeita à justiça, é importante salientar que este autor defende a existência de direitos invioláveis, mesmo quando esteja em causa atingir para os mais necessitados um nível de bem-estar superior. Pelo que a sua teoria de justiça surge como resposta ao problema da distribuição social, que parte do pressuposto que todo o indivíduo tem o direito a possuir tudo aquilo que adquiriu justamente – *princípio da justiça da aquisição* – e, bem assim, tudo o que adquirir justamente do proprietário precedente – *princípio da justiça na transferência*. Assim sendo, qualquer outra função que o Estado se auto atribua seria contrária à justiça, por interferir com a liberdade individual, o que o leva a considerar o inverso imoral.

Nesta perspetiva, os indivíduos são concebidos como estando num estado de total e igual liberdade, conformado pelos limites impostos pelo direito natural, do qual a sua atuação não prejudique os demais indivíduos. Porém, os riscos associados levam-no a aceitar algumas limitações, vendo como fundamentos a salvaguarda da liberdade individual e da propriedade privada. No seu pensamento haveria de criar associações de proteção mútua entre indivíduos com idênticos interesses aqueles que são prosseguidos pelo Estado[458]. Nestas duas fases ainda não existia objetivamente a figura do Estado, pois não teriam o monopólio da força organizada e a proteção de todos os indivíduos da organização. Na terceira fase, as ditas associações passariam estar dotadas do monopólio da força autorizada, dando origem ao Estado ultra mínimo, na medida que ninguém pagaria pela

[458] Neste sentido, veja-se: NOZICK, Robert, *Anarchy, State and Utopia, op. cit.*, 1974, p. 18

proteção dos demais indivíduos[459]. Por fim, com a reunião do dito monopólio com a proteção de todos num dado espaço territorial, adquiriria a natureza de Estado mínimo.

Os indivíduos por princípio não estão dispostos a pagar pela proteção dos demais indivíduos, exceto se nisso tiverem alguns interesses, o que o leva a defender que estando inseridos dentro das mesmas fronteiras beneficiarão da mesma proteção, desde que o Estado tivesse um meio de o financiar. Isto leva-o a entender que o próprio Estado guarda-noturno assume algum caráter redistributivo, uma vez que alguns pagariam pela proteção dos outros indivíduos[460], ainda que totalmente diferente do Estado distributivo de John Rawls. Consequentemente, chega à sustentação do Estado mínimo como condição necessária para a proteção e garantia da não violação dos direitos fundamentais da liberdade individual e da propriedade privada[461]. A sua tese de justiça contesta tanto a pura ideologia anárquica como o Estado-providência, para quem haveria sempre um Estado, fundado em indivíduos e instituições que buscam o seu próprio interesse racional e no respeito mútuo de direitos, com compensação quando tal não suceda, o que justificaria a existência ética de um Estado mínimo, limitado à proteção de direitos individuais e sujeitos

[459] Neste sentido, veja-se: NOZICK, Robert, *Anarchy, State and Utopia, op. cit.*, p. 26.
[460] Robert Nozick refere que "(…) one would expect that a state which offered protection so broadly would be redistributive. It would be a state in which some persons paid more s that others could be protected" - NOZICK, Robert, *Anarchy, State and Utopia, op. cit.*, 1974, pp. 24-25.
[461] Neste sentido, veja-se: NOZICK, Robert, *Anarchy, State and Utopia, op. cit.*, 1974, pp. 10-11.

a escassa tributação. Para tanto, a justiça social redistributiva não pode ferir os direitos pré-existentes, que assumem a natureza de absolutos[462].

No século XX, tem especial importância o pensamento de Friedrich Hayek dá-se o desenvolvimento decisivo dos ideais que julgamos adequados, de salvaguarda da liberdade individual e dos seus alicerces da propriedade privada e do mercado, destituído do intervencionismo do Estado. Este autor vem assim defender que cada indivíduo deve poder dispor do seu talento, das suas capacidades e do resultado do seu trabalho. Em associação a este direito de propriedade privada estão por inerência muitas outras liberdades, que devem ser salvaguardadas. Assim, o direito de propriedade privada assume uma posição estruturante, o qual se encontra em simbiose e complementaridade como aquilo que designamos de pilar da liberdade.

Os seus críticos apresentam classicamente o argumento que estes direitos não existem para aqueles que nada possuem, mas que é ultrapassável com o contra-argumento que os sistemas tributários numa construção ótima conseguem estimular a criação de riqueza, criticando, pelo contrário, os sistemas tributários complexos de redistribuição da riqueza. Contudo, esta linha de raciocínio não implica a inexistência de políticas em favor dos mais necessitados,

[462] O liberalismo conservador entende que para além dos direitos negativos referenciados, o Estado deve garantir alguns outros direitos, como a liberdade negativa dos indivíduos, ou seja, que nada interfira com os direitos básicos de cada indivíduo, como o direito à vida e a propriedade provada, mas, também, com a liberdade positiva, no sentido que não tem a obrigação de proporcionar nada aos indivíduos, para que estes alcancem os seus objetivos pessoais.

pois o liberalismo clássico é também composto pela ideia da solidariedade humana, só que fora da construção de sistemas legais igualitários. Na realidade, a única igualdade que se admite é a igualdade de oportunidades, entendendo-se como legitima a desigualdade diretamente gerada pelo funcionamento do mercado. Pois, enquanto único sistema verdadeiramente democrático, faz a ponte entre os resultados e o esforço, o talento e o trabalho desenvolvido em prol desse resultado.

Deste modo, acompanhamos Friedrich Hayek quando vê no mercado o mecanismo que permite maximizar a igualdade de hipóteses de sucesso entre os indivíduos, em que cabe a cada um deles assumir a responsabilidade pelas suas ações, opções e decisões. São esses comportamentos que irão influenciar a maior ou a menor criação de riqueza. Logo, sendo a desigualdade imprevisível à partida ter-se-á como conforme à justiça, ao contrário do que sucederá com a igualação política do património, nomeadamente, por via dos sistemas tributários redistributivos e de impostos progressivos. Estas políticas têm tido efeitos perversos sobre os estímulos de atuação dos indivíduos no mercado[463], uma vez que constituem um "castigo" à produtividade, com a adulteração das preferências decorrentes dos destintos escalões de taxas progressivas. Aliás, tais políticas acabam por beneficiar os indivíduos mais ricos, porque encontrando-se já numa posição de topo não vêm agravada a taxa e, bem assim, obtendo

[463] Neste sentido, veja-se: LYNCH, Alberto Benegas. *La Justicia Social como Antítesis de la Justicia*. Buenos Aires: Contribuciones, año XVII, n.º 3 (67), septiembre, 2000.

principalmente rendimentos de capitais, escapam às taxas progressivas. Isto conduz a que sejam os indivíduos que produzem que serão afetados pelos sistemas tributários progressivos. Acresce que autores como Alberto Lynch sustentam a existência de um efeito regressivo do imposto progressivo, por bloquear a possibilidade de aumentos salariais para os indivíduos com menores rendimentos[464].

A justiça redistributiva e o modelo de sistemas tributários progressivos são aceites como justos, porém, não podemos deixar de discordar deste modelo[465]. Na realidade, o único argumento favorável, a circunstância de compensar a tendência de os impostos sobre a despesa agravarem mais os que obtêm rendimentos menores. Ainda que se admita este argumento tal não pode ter o efeito de conduzir a que o sistema tributário seja na sua globalidade progressivo, nem que tal problema não possa ser resolvido por recurso a sistemas tributários proporcionais, como é hoje demonstrável pelos sistemas tributários de *flat tax*[466].

Assumindo-se a linha de pensamento de Friedrich Hayek, o sistema progressivo perdeu a sua validade, desde logo, porque é hoje reconhecida a impossibilidade de efetuar comparações de utilidades entre distintos e heterógenos indivíduos, por ser duvidoso a utilização do conceito de utilidade marginal ao rendimento de um indivíduo. Por

[464] Neste sentido, veja-se: LYNCH, Alberto Benegas. *Los Impuestos Progressivos son regressivos.* [s. l..]: ESEADE, [s. d.].
[465] Aliás, é com base nessa mesma discordância que Friedrich Hayek de forma premonitória previu as crises dos anos setenta, dos finais do século XX e início do século XXI
[466] Neste sentido, veja-se HAYEK, Friedrich. *The Constitution of Liberty*. London: Routledge & Paul Kegan Ltd., 1960, 1990, pp. 306-323.

outro lado, quanto ao argumento de que distinta capacidade tributária tem de implicar ao abrigo do princípio da igualdade tributária diferentes taxas de imposto, a mesma deve ser negada, por se entender que existe uma impossibilidade de apresentar objetivamente critérios ou índices de fixação da progressividade. Com a aceitação deste princípio passaram a ser admissíveis quaisquer escalões de taxas progressivas, sem prejuízo do limite constitucional da proibição do confisco. Contudo, este limite em si é um problema, por ser puramente artificial e de difícil delimitação teórica. Na realidade, fica na subjetividade dos decisores qual seja quantitativamente esse limite da proibição do confisco, pelo que é difícil dizer quando um imposto assume a natureza confiscatória. Acresce ainda que a apreciação qualitativa não se torna mais fácil, pois é complexo fixar os limites do interesse da ordem pública[467].

Durante todo o século XX deu-se uma mutação na justificação dos sistemas progressivos, que tendencialmente passou do argumento da capacidade contributiva para o da justa distribuição de rendimentos, o qual viria a obter a sua legitimidade pela maioria político-eleitoral[468]. Contudo, o maior argumento é necessário-prático, pela necessidade de recursos financeiros para fazer face ao aumento exponencial dos encargos com despesas públicas – saúde, educação e segurança social

[467] A evolução e a justificação das taxas progressivas foram grandes ao longo da história, desde taxas de 0,67% e 4% (reforma social do final do século XIX na Rússia) e os 94% durante o período da segunda guerra mundial nos EUA. Neste sentido, veja-se HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin. *The Tax Flat*, Stanford: Hoover Institution Press, 1985, 1995, capítulo I.

[468] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *The Constitution of Liberty*, *op. cit.*, 1960, 1990, p. 311.

-, o que extravasou a mera política de apoio aos mais desfavorecidos. Porém, o argumento da sua necessidade para ajudar os mais desfavorecidos consiste num mito que se foi construindo, porque as taxas de imposto mais altas não produzem uma receita significativa. Na realidade, quem sustenta o Estado de bem-estar são as classes de rendimentos inferiores, que de modo algum são aliviadas pelas maiores taxas aplicadas às classes superiores.

É esta a ilusão, que de certo modo se tornou um dogma, que permite continuar a sustentar a ideia de sistemas tributários progressivos, cuja construção pretende aliviar o peso dos impostos sobre as classes com maior peso eleitoral – a classe média. Logo, seguindo-se o pensamento de Friedrich Hayek, ter-se-á de concluir que os atuais sistemas tributários em vez de promoverem a diminuição das desigualdades têm o efeito perverso da perpetuação das desigualdades e, bem assim, de limitar a livre iniciativa, que constitui o mais importante instrumento de compensação, prejudicando a poupança, o investimento e a situação das novas empresas do mercado, em favor das mais antigas.

Segundo Friedrich Hayek, a ordem espontânea recompensa os indivíduos de acordo com o seu êxito e os seus méritos[469], conduzindo a uma afetação mais eficiente dos recursos, no qual a justiça resulta do respeito pelas regras estabelecidas pelo mercado. Assim sendo, os mais desfavorecidos pelo desempenho no mercado, mas, em contrapartida, bem organizados enquanto grupo de interesses ou de

[469] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas.* Chicago: University of Chicago Press, 1978.

pressão, tendem a pretender forçar a obtenção da reafectação dos recursos, que por falta de eficiência ou de capacidades não conseguem obter pelo livre funcionamento do mercado. Isto sim será desconforme com o princípio da justiça, pelo que o patamar mínimo de bem-estar tem esta pretensão, mas que será causadora de uma distorção no mercado. Ora, as regras do mercado, face a qualidades e capacidades muito distintas dos indivíduos, tem associado o justo efeito de gerar uma desigualdade de rendimentos. Portanto, não admira que tantos desejem políticas públicas e que o seu campo de aceitação seja tão abrangente.

A diferença gerada por uma desigual distribuição no mercado é necessária como forma de compensar o mérito dos indivíduos que mais arriscam, bem como, para que estes obtenham os meios financeiros para fazer novos investimentos, os quais na prática serão em benefício e para a melhoria das condições sociais e económicas de todos os membros da sociedade. Pelo que existe justiça na obtenção de rendimentos elevados em comparação com os rendimentos obtidos pelos demais indivíduos, como compensação do mérito, das capacidades, do empreendorismo, do risco assumido, do empenho e do trabalho desenvolvido. Aliás, vemos como motor do desenvolvimento das sociedades a existência da mencionada desigualdade, a par do individualismo que haveremos de analisar.

Ao invés, a distribuição de rendimentos e riqueza implica um tratamento desigual de indivíduos, com efeitos perversos associados. Ora, nada é mais prejudicial à reivindicação de um tratamento

igualitário que partir de um pressuposto falso, como seja o da igualdade de todos os indivíduos[470].

Por outro lado, os sistemas progressivos não permitem conhecer o limite da tributação, ao contrário do que sucede com os sistemas tributários proporcionais, bem como permite que ocorra uma discriminação negativa face às classes sociais com maiores rendimentos e níveis de riqueza, sem que para tal exista um critério objetivo. Como afirma Friedrich Hayek "*there is no ideal rate of progression that can be demonstrated by formula"*[471], o que conduz a uma discriminação pela maioria, sob a capa da justiça social, que em vez de autoimpor tributos a si mesmos, vem impô-los à minoria. Pelo contrário, o modelo da proporcionalidade, como melhor se verá, oferece um critério uniforme, aceitável por todos, independentemente dos rendimentos de cada um, uma vez que deixa intocadas as relações entre os diferentes níveis de remuneração, cuja realidade se mantém inalterada após a aplicação do tributo. Por seu lado, nos sistemas tributários progressivos, essa posição relativa é alterada, sendo, por isso, fonte de injustiças, que leva a desvios nas ocupações

[470] As políticas têm um outro efeito perverso, decorrente da atividade dos grupos de interesse e de pressão, que procuram aumentar os benefícios para os seus membros. A sua atuação é favorecida pela existência de ciclos políticos, em que a atuação destes grupos tenderá a beneficiar os que mais reivindicam ou que maior peso eleitoral tenha. Assim, os rendimentos podem ser gerados não somente pelo livre funcionamento do mercado, pois da atuação destes grupos irá surgir uma imposição para a implementação da justiça social, que também tem associado o efeito perverso da desresponsabilização individual. Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas, op. cit.*, 1978, p. 245.

[471] HAYEK, Friedrich. *The Constitution of Liberty*, *op. cit.*, 1960, 1990, p. 313.

profissionais, como seja para outras atividades com menor utilidade social[472].

Contudo, não se pense que esta posição é socialmente insensível, pelo contrário, ela tem essa preocupação, uma vez que se defende a ajuda social direcionada. Apenas se recusa as políticas de igualação geral absoluta dos rendimentos e da riqueza[473].

Os defensores da tributação progressiva têm tentado encontrar fundamento para sustentar que, um rendimento adequado para todos, constitui a única forma justa de distribuir socialmente o esforço de cada indivíduo. Apesar das boas intenções, não vemos na esteira de Friedrich Hayek como seja possível medir o mérito de cada um, pelo que qualquer recompensa pelo esforço não pode servir de justificação para um modelo progressivo de sistema tributário. Ora, não se apresenta como correto entender que é socialmente injusto levar apenas em consideração os resultados, porquanto o mercado tem uma natureza impessoal, o que implica que não possam ser qualificados como justo ou injusto os seus resultados[474]. O mercado é apenas o resultado da interação dos indivíduos, dos seus méritos, aptidões e do trabalho que nele se desenvolve. Assim, não é possível implementar um padrão de recompensa, de valor ou de mérito pessoal, como sustentam os defensores da justiça social, uma vez que o valor dos

---

[472] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *Law, Legislation, and Liberty, The Mirage of Social Justice*. London, Henly: Routledge & Kegan Paul, 1993, p. 317.
[473] Neste sentido, veja-se: LAMBSDORFF, Otto Graf. *Freiheit und Soziale Verantwortung – Grundsatze Liberaler Sozialpolitik*. Frankfurt: F.A.Z – Buchverlag editora, 2001.
[474] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich, *Law, Legislation, and Liberty, The Mirage of Social Justice, op. cit.*, 1993, p. 78.

préstimos de um indivíduo para os outros não tem qualquer relação com o esforço que está por detrás dele. Assim, não sendo possível apurar um valor para o mérito, a recompensa social não pode encontrar justificação no que seja merecido. A recompensa deve ser assim aquela que resulta diretamente do mercado, de onde resulta o preço que cada interveniente está disposto a pagar, decorrendo daí a justa compensação, sem que se possa afirmar que é justo ou injusto. Consequentemente, a igualação de rendimentos contraria o princípio da igual aplicação das regras de conduta, por exigir que pessoas diferentes, com níveis distintos de rendimentos, vejam estes tratados de forma desigual. Pelo que, se as recompensas não refletem as necessidades do mercado, o sistema perde a sua harmonia e o seu adequado funcionamento.

Por outro lado, se a justiça social implica a intervenção do Estado, por via de políticas públicas, tal irá conduzir a que o poder público seja capturado pelos interesses dos grupos de interesse e de pressão, distorcendo o funcionamento da concorrência e do mercado. Ademais, a falta de regras claras leva o Estado a criar necessidades, que muitas vezes não são reais, para justificar a redistribuição tributária. Logo, as sociedades livres não podem ter por escopo a distribuição de rendimentos com base na arbitrariedade e numa noção sem conteúdo de justiça social, em que o Estado aparece como intervencionista, quando deveria aparecer como um mero regulador ou agente de garantia da liberdade individual e da propriedade privada, como instrumentos de produção de maior riqueza, que a todos iria aproveitar.

Também, a justiça social levanta o problema de acabar com a responsabilidade individual, fruto de ser o Estado que passa a gerir a vida de cada indivíduo, o que naturalmente irá gerar dependências para o futuro[475], em virtude da criação de uma democracia de valores. Ora, para Friedrich Hayek um sistema tributário adequado deveria estar sujeito à regra que a maioria fixe apenas a carga tributária que suportaria, com a garantia que a minoria mais débil teria uma redução da carga tributária, ao contrário do que sucede atualmente.

Apesar das críticas que endereça ao sistema tributário progressivo, Friedrich Hayek não é totalmente contra a progressividade tributária, pois, quando defende que o indivíduo não deveria sofrer a aplicação de um imposto abaixo do seu patamar mínimo de rendimento e até, defende o estabelecimento de um imposto negativo[476], aceita também a progressão limitada como forma de compensação dos impostos indiretos e dos seus efeitos regressivos, mas apenas quanto a alguns impostos e sem que o sistema tributário seja no seu todo progressivo.

Por seu lado, a ideia de igualdade universal de oportunidades é uma realidade impossível de concretização, pelo que não passa de uma

[475] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas, op. cit.*, 1978, p. 245, bem como, LAMBSDORFF, Otto Graf. *Freiheit und Soziale Verantwortung – Grundsatze Liberaler Sozialpolitik, op. cit.*, 2001.

[476] Neste sentido, veja-se: WERNER, Horst. *Burgergeld: Ein Integriertes Steuer- und Transfersystem.* [s. l.]: Fundação Friedrich-Naumman, 2002; MITSCHKE, Joachim. *Politische Potionen der Bergergeld-Konzeption*. [s. l.]: Fundação Friedrich-Naumman, 2001.

utopia[477], o que o leva a considerar a tentativa de igualação como um desperdício de recursos e gerador de empobrecimento geral, pelas perversidades que dá causa. Porém, este autor ao contrário do que sustentam os seus críticos não deixa de se preocupar como a grande maioria dos liberais clássicos com a questão da desigualdade inicial de riqueza. E tem essa preocupação porque tal desigualdade pode potencialmente afetar a desigualdade de oportunidades de indivíduos e grupos de indivíduos. Porém, do seu pensamento resulta, por um lado, a necessidade de se planear uma sociedade de mercado, em que os resultados económicos coincidam plenamente com uma noção de justiça, não apenas como liberdade de escolha, mas também, como liberdade de oportunidades, com algumas semelhanças ao que virá a ser defendido por John Rawls[478]. Por outro, evidencia os efeitos negativos da justiça redistributiva, quer a ditadura da maioria, quer a ineficiência económica, mas em que haveria de reconhecer existirem mecanismos para a prestação efetiva de contas, de modo a limitar o primeiro problema[479], na esteira do pensamento de Karl Popper.

Em síntese, a ordem espontânea consubstanciada no mercado garante a necessária liberdade, pelo que não deve ser perturbada pelo intervencionismo estatal de políticas fiscais redistributivas. Neste âmbito, Friedrich Hayek tem razão quando defende que não se pode

---

[477] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *Law, Legislation, and Liberty, The Mirage of Social Justice*, *op. cit.*, 1993, p. 85.
[478] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *The Road to Serfdom, op. cit.*, 1944, 1979, p. 102.
[479] Neste sentido, veja-se: POPPER, Karl. *The Open Society and Its Enemies*. Princeton: Princeton University Press, 1971, bem como, KERSTENETZKY, Célia L. *Human Action, not Human Design?*. [s. l.]: Mimeo, 2002.

aprioristicamente definir um padrão sobre aquilo que seja a justiça e o bem-estar social. Na realidade, o pilar do sistema deve ser a liberdade e não a felicidade, algo que só utopicamente ou artificialmente pode ser medido. Pelo que é inaceitável admitir que a justiça social ou a felicidade possam colocar em causa aquilo que aqui designados de pilar da liberdade[480].

A primeira consideração a ter em conta quando se analisa a concetualização de liberdade é que não existe um conceito único de liberdade, desde logo, porque como se viu existem distintas correntes de liberalismo[481], o que leva a diferentes aproximações dogmáticas.

[480] Estas ideias ganham uma especial importância a partir dos anos setenta com a crise petrolífera, mas, enquanto a Inglaterra de Margaret Thatcher a seguiu mais de perto, a europa continental manteve um posicionamento mais conservador, em especial no sul da europa, onde se adotaram as designadas soluções progressistas que não representaram um corte com o passado *keynesiano*, o que teve como efeito as crises do final do século XX e do início do século XXI. Contudo, apesar dessa reação nos anos setenta e oitenta, a partir dos anos noventa reemergiu o Estado de bem-estar com um redobrado vigor da intervenção pública do Estado, com inúmeros sistemas tributários progressivos e a explosão dos gastos sociais acima do crescimento económico, que haveria de culminar com problemas de défice orçamental e dívida pública. Em sentido contrário ao pensamento de Friedrich Hayek, veja-se: CHOMSKY, Noam. *Neoliberalismo e Ordem Global – Crítica ao Lucro.* Lisboa: Editorial Notícias, 2000. Sobre a evolução dos indicadores económicos veja-se: WEBBER, Charles; WILDAVSKY, Aaron. *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. New York: Simon e Schuster, 1986.

[481] A conceptualização acerca da liberdade resulta de duas escolas clássicas, por um lado, da escola inglesa da teoria de liberdade de Thomas Hobbes, John Locke e John Stuart Mill, onde se defende a inexistência de obstáculos externos ao seu exercício. Por seu lado, a escola francesa é prosseguida, entre outros, por Jean-Jacques Russeau, fundado no individualismo mais radical e de cariz fragmentário. Para a conceção de liberdade também é importante referenciar a escola alemã encabeçada por Wilhelm von Humboldt, de preocupações humanistas de formação da personalidade e de aperfeiçoamento pessoal. Esta perfusão de teorias e escolas leva a que legitimamente nos interroguemos sobre se haverá um conceito de liberdade distintamente liberal.

Em termos simplificados, o termo de liberdade pode ser utilizado sob as perspetivas de segurança, de expressão, de política e para prosseguir as aspirações individuais, a qual conhece as correntes liberal e libertária. Da liberdade deve distinguir-se a igualdade, que tem igualmente duas correntes, a meritocracia e a igualitária.

Como se viu aquando do desenvolvimento das questões relacionadas com a natureza humana e como se verá no presente capítulo, a liberdade não é absoluta, um vez que é condicionada por essa natureza humana, pelas diferentes capacidades, talentos, fraquezas e habilidades, bem como a origem, a cultura e o ambiente social em que está inserido cada indivíduo. Assim, existe tanto uma liberdade negativa como uma positiva, em que na primeira se permite uma ampla autonomia para os indivíduos realizarem as suas escolhas dentro dos limites da lei, enquanto na segunda se acentua a ideia que os indivíduos apenas devem ser livres para realizar aquilo que lhes é permitido dentro do quadro legal vigente[482].

Tanto a liberdade como a igualdade têm ampla consagração constitucional, mas que na segunda metade do século XX vai derivar para uma valorização moral e relativista e, bem assim, para a sua prossecução o Estado irá defender a existência de políticas públicas, que haveriam de ser pagas com cada vez mais impostos e outros

[482] Por exemplo, em Benjamim Constant encontramos uma distinção entre a liberdade de independência e a liberdade de participação na decisão coletiva. Neste sentido, veja-se: CONSTANT, Benjamin, *A liberdade os antigos comparada com a dos modernos*, *op. cit.*, 2016.

tributos. Esta prática como melhor se verá consubstancia a limitação da liberdade individual dos fiscalmente onerados[483].

Porém, diversamente, o liberalismo sustenta que têm de existir limites morais absolutos ao poder político, o que tem inegáveis efeitos sobre os modelos de tributação a implementar. Do que se trata é da necessidade de impor limites[484]. Assim, o que existe ao logo de todo o século XX é um relativismo moral de origem jacobina (revolução francesa) e não o pluralismo liberal clássico do iluminismo escocês, que em nome da liberdade invoca a igualdade e a centralização do poder no Estado[485]. É, pois, notório a oposição entre o iluminismo revolucionário francês e o iluminismo escocês de David Hume, Adam Smith e Edmund Burke, também prosseguido por Alexis de Tocqueville e Lord Acton[486], o que continua a justificar a diferença entre as sociedades da europa continental e das anglo-americanas, nomeadamente, quando olhamos para as funções do Estado, as quais

[483] O relativismo encerra perigos de construção de sistemas políticos totalitários, uma vez que a liberdade fica ameaçada pelo relativismo moral, acarretando vícios nas políticas públicas e nas opções tributárias. A liberdade fundada no racionalismo dogmático leva ao surgimento de modelos de governo fortemente intervencionistas, bem como, necessariamente, de sistemas tributários demasiadamente progressivos e distributivos, procedendo a uma troca entre liberdade e determinados bens e serviços públicos. Por seu lado, o racionalismo crítico promove o surgimento de governos mais pequenos, de um menor grau de intervenção e, por isso mesmo, mais conforme ao princípio da liberdade individual.

[484] Como referia a Declaração de Independência dos EUA, "*os homens são criados iguais e são dotados pelo seu criador de certos direitos individuais, entre os quais se encontram o direito à vida, à liberdade e à busca de felicidade".*

[485] Neste sentido, veja-se: BURKE, Edmund. *Reflexões sobre a revolução em França*. Brasília, Brasil: Editora da Universidade de Brasília, 1982.

[486] Sobre os autores do iluminismo escocês, veja-se: ESPADA, João Carlos. "A Tradição de Liberdade e a sua Memória: Razão da sua Importância*"*, in *Liberalismo: o Antigo e o Novo*. Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais, Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa, 2001, pp. 17-28

influenciam de modo decisivo os sistemas tributários, dando origem a modelos distintos[487]. Ao invés, a solução do iluminismo francês levou à confusão entre a igualdade e a liberdade, em que o primeiro conceito é visto de forma demasiadamente ampla, sem prejuízo da igualdade ter sido instituída pela liberdade, mas não deve ser com ela confundida, uma vez que essa extensão nunca foi pretendida. Pelo contrário, o iluminismo escocês colocava a enfase na liberdade, para a partir dela construir uma teoria de igualdade[488].

Por seu lado, David Hume não associa a igualdade jurídica e política à igualdade de condições económicas, financeiras e patrimoniais, não equacionando a existência de políticas públicas para a propiciarem. Pelo que havendo diferentes aptidões intelectuais teriam de existir diferentes condições económicas. Ora, qualquer ideia de uniformizar era vista como propiciadora da estagnação social e humana, a qual impediria o indivíduo de prosseguir o seu processo de evolução pessoal e de seguir a sua natureza de ser livre. Além disso, a supressão de estímulos excluiria os efeitos positivos da ação pessoal num contexto de liberdade, que passaria a desmotivá-lo, com efeitos

[487] As revoluções americana e inglesa perceberam o perigo que a vontade geral podia ter para a perpetuação do autoritarismo e tirania. Como afirmou João Carlos Espanha "*a diferença entre estas suas interpretações constitui uma das origens do conflito entre as democracias liberais e os totalitarismos ao longo do século XX*" – ESPADA, João Carlos. *Ensaio Sobre a Liberdade*. Cascais: Principia, 2002, p. 17.

[488] Neste sentido, veja-se ACTON, Lord. *The Explosion of Protestantism in Latin America*. Oxford: Basil Blackwell, 1990, pp. 9-14. Também, David Hume aborda esta questão afirmando que "*por mais igual que venha a ser a distribuição da riqueza, os diferentes graus de arte, interesses (…) destruirão de imediato essa igualdade. Se essas virtudes forem controladas a sociedade será reduzida à mais extrema indigência (…)*" - HUME, David. *An Enquiry Concerning the Principles of Moral*. Oxford: Clarendon Press, 1975, p. 194.

na regressão da riqueza socialmente gerada. Na realidade, a uniformização pela igualdade elimina a liberdade, traduzindo-se num efeito destrutivo sobre o indivíduo e a sua natureza[489]. O efeito seria perverso, devido ao facto de a produção económica passar a ser inferior à real capacidade, por via da diminuição do esforço, gerando-se, é certo, um nivelamento, mas a um nível inferior, e com um efetivo crescimento da pobreza[490].

Ao contrário de muitos, a desigualdade económica, que julgamos necessária, não tem o efeito económico de gerar indiferença social[491]. Aliás, as diferenças sociais que se combatem por via da pura igualdade económica vão dar lugar a sistemas tributários de extrema complexidade. A igualdade erradamente passará a ser vista como um objetivo (ponto de chegada) e não como um ponto de partida, dando-se uma inversão de valores. Por um lado, o que se deveria defender era a liberdade dos desfavorecidos e a economia de mercado, que defende a igualdade de oportunidades. E, por outro lado, a imposição de limites ao Estado para evitar abusos, tais como o excesso de regulamentação, onde se insere a defesa pela redução da carga tributária. E, por fim, combater a ideia que a solidariedade deve ser organizada pelo Estado,

[489] Neste sentido, veja-se GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias. *Princípio da igualdade. Fórmula Vazia ou fórmula "Carregada de Sentido"*, Separata do BMJ n.º 358, Lisboa, 1987; e *Estudos sobre o Princípio da igualdade.* Coimbra: Almedina, 2005.

[490] Neste sentido, João Carlos Espada sustenta que a "*a igualdade é simplesmente impossível, porque toda a interação humana gera desigualdade"* – ESPADA, João Carlos. *Ensaio Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2002, p. 48.

[491] Neste sentido, veja-se: HIMMELFARB, Gertrude. "A Ideia de Compaixão: O Iluminismo Inglês contra o Iluminismo Francês", in *Nova Cidadania*, n.º 12, Ano III, abril/junho, 2002, pp. 62-75.

uma vez que essa atuação coloca em causa a responsabilidade individual, a quem deve incumbir a preocupação de acautelar a parte social[492].

Com efeito, o que deve ser garantido é que a todos seja garantida a possibilidade de aceder às oportunidades, onde os resultados das ações devem permanecer desiguais e onde os mais necessitados devem ser ajudados até ao ponto que o necessitem. Na realidade, os sistemas universais só têm tido o efeito de deixar todos insatisfeitos, com a criação de hábitos de reivindicação constantes[493].

Aqui chegados, a conceção de liberdade tem por base as teorias políticas e filosóficas acerca do liberalismo, a qual é transversal a várias épocas históricas e a muitos autores, indo desde John Locke ou Alexis Tocqueville a John Rawls ou a Robert Nozick. A sua génese encontra-se nas reformas religiosas do século XVI e XVII, embora o liberalismo clássico tenha tido a sua origem em Adam Smith, sem prejuízo dos ideais liberais de igualdade, liberdade e justiça já se encontrarem presentes na Grécia Antiga, em autores como Platão e Aristóteles. Contudo, será com o pensamento racionalista e empirista do século XVII, de John Locke, que seria edificado o seu grande suporte teórico, baseado nos ideais iluministas e num Estado mínimo.

[492] Neste sentido, veja-se: LAMBSDORFF, Otto Graf. *Freiheit und Soziale Verantwortung – Grundsatze Liberaler Sozialpolitik, op. cit.*, 2001.
[493] Para David Hume a desigualdade social não prejudica o conceito de liberdade nem o de igualdade perante a lei, pelo que deve ser aceite.

A importância do liberalismo está acima de tudo nos princípios que lhe estão subjacentes[494]. Assim, o liberalismo apresentou-se como uma resposta à diversidade da natureza humana[495]. Porém, depois de mais de dois séculos de implementação, o liberalismo, pelo menos na sua vertente política, teve o seu termo na Alemanha, durante a década de setenta do século XIX, por via do regresso ao protecionismo e ao início do Estado de bem-estar de Bismarck[496]. Apesar disso, primeiro, o pensamento de John Locke e, depois, o de John Stuart Mill, marcaram decisivamente o mundo tanto na sua época como os séculos que se seguiram, pelo desenvolvimento dos ideais de justiça, de liberdade e igualdade.

Consequentemente, a conceção acerca da liberdade e no qual se deve basear o pilar da liberdade que sustentamos para a sociedade e para o Estado do século XXI, resulta daquela que foi desenvolvida no século XIX por John Stuart Mill. Este autor defende, por um lado, a existência de uma intervenção mínima do Estado, nomeadamente, no que respeita aos comportamentos das pessoas inseridas numa determinada sociedade. E, por outro lado, defende o *utilitarismo*, em que partindo de uma ideia de comportamentos assentes na liberdade,

---

[494] Por exemplo, em Espanha, a escola de Salamanca propôs políticas liberais, na questão dos índios pagãos da américa, em defesa dos direitos de consciência individual.

[495] Como afirmaria David Hume "*a natureza da mente humana é tal que se agarra sempre a qualquer movimento que a aborde; e da mesma forma que se sente fortificada pela unanimidade de sentimentos, também se choca e perturba com qualquer divergência* (…)"- HUME, David. "Of Parties in General", in *David Hume, Political Writings.* Indianapolis: Hackett, 1994, pp. 145-164 e 161-162.

[496] Bismarck vem a entender que competia ao Estado prosseguir e desenvolver um conjunto alargado de políticas sociais, com o objetivo de proteger os mais carenciados.

haveria apenas que distinguir entre o prazer e a dor, o primeiro com uma conotação positiva, que deveria ser maximizado, e o segundo de conotação negativa, que inversamente deveria ser minimizado.

Segundo John Stuart Mill, o elemento fundamental da sociedade seria a liberdade, pelo que apropriadamente entendemos designar de pilar da liberdade, que tinha como pressuposto o individualismo[497]. Por isso, entendia que qualquer tipo de interferência na liberdade de um individuo, que implicasse a sua limitação ou restrição, teria de ser devidamente justificada pelo seu agressor, tanto seja o Estado como outros indivíduos. Contudo, John Stuart Mill não adota uma posição extrema, uma vez que admite que essa interferência possa ocorrer com vista à sua própria proteção e, portanto, no seu interesse próprio, a partir do qual desenvolveu o *princípio do dano.*

2. A liberdade individual

De acordo com o pensamento de John Stuart Mill existiriam alguns temas ou assuntos que seriam exclusivos do indivíduo, pelo qual seria vedado ao Estado e a outros indivíduos imiscuírem-se. Esse núcleo de matérias seriam os sentimentos, os gostos, os objetivos e os pensamentos que não implicassem infligir um dano a outros membros da sociedade. Assim, qualquer interferência neste âmbito importaria promover e obrigar os indivíduos a adotar distintos comportamentos que à partida não seriam escolhidos.

[497] A este propósito Pedro Madeira refere que "*toda a interferência (quer por parte do estado, quer por parte de outros indivíduos) em assuntos que só dizem respeito ao próprio individuo (ou, como Mill por vezes lhes chama self-regarding matters) é ilegítima (…)"* - MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006.

Na atualidade, este fenómeno de condicionamento dos comportamentos tornou-se corriqueiro por via da existência de uma sociedade regulada em todos os seus aspetos, bastando observar a excessiva regulamentação imposta pelo Estado e por estruturas supranacionais como sejam as instituições da União Europeia. Um dos campos em que é mais visível esse condicionamento verifica-se na estruturação, regulamentação e funcionamento dos sistemas tributários, que para além de condicionarem o livre funcionamento do mercado, criam entraves às livres escolhas dos indivíduos, funcionando como um modo de impor os comportamentos que são vistos aos olhos do Estado e da maioria da sociedade como os mais adequados. Este modo de atuação, sem que tenham associados uma justificação, nem a existência de um dano a considerar, acarreta uma restrição ao pilar da liberdade dos indivíduos, tal como o mesmo era visto por John Stuart Mill.

Os interesses próprios dos indivíduos não são inatacáveis, nomeadamente, quando dos seus comportamentos que, embora livres, inflijam um dano passível de garantia jurídica. No âmbito do seu pensamento esta questão é salvaguardada no que respeita a algumas classes de pessoas, em que o mesmo identifica as crianças, pessoas com certas debilidades mentais e sociais, como sejam os deficientes mentais e os dependentes do álcool e das drogas. Igualmente entende ser de excecionar as sociedades bárbaras, em que não exista uma ideia civilizada de funcionamento em sociedade. Nestas situações haveria a possibilidade, ainda que a título excecional e sempre alvo de

justificação, de impor a realização de deveres sociais[498]. Porém, estas circunstâncias como adverte John Stuart Mill são excecionais, pelo que para salvaguarda do pilar da liberdade, não admitia que a existência de uma sociedade retrógrada pudesse justificar o direito a interferir nela, ainda que pareça de modo não absolutamente claro que já seria justificável a interferência perante regimes totalitários. Embora das suas teses se deva distinguir entre a legitimidade para a interferência e a assunção que se trata de um comportamento adequado face liberdade. É que enquanto *utilitarista* essa interferência só seria justificada se maximizasse a utilidade (o prazer), pelo que se tal não ocorresse o mesmo não seria de considerar admissível e justificável[499].

Segundo John Stuart Mill toda a intervenção e interferência do Estado, mas não só, porque o referido autor alarga aos outros indivíduos no seu relacionamento em sociedade, é ilegítima quando entre na esfera individual de cada indivíduo[500]. Assim, a intervenção e interferência na liberdade individual só encontraria justificação por razões de garantia da proteção do próprio individuo. A partir deste

[498] Imagine-se uma sociedade que pratica a escravatura, tal denota a prática de efetivos danos passíveis de proteção jurídica, pelo que mesmo contra a sua vontade, seria justificada a imposição de regras sociais que garantissem a sua inexistência. Neste sentido, John Stuart Mill identifica ainda como exemplos a necessidade de defender o país de um ataque ou no caso de existência de desconhecimento por parte de determinado individuo acerca de um facto que mudaria o seu comportamento.

[499] É fácil de ilustrar esta situação com o caso do regime totalitário do Iraque, em que muito provavelmente um *utilitarista* não entenderia como aceitável a intervenção, porque é patente que não se deu essa maximização da utilidade, e inclusivamente ter-se-á dado um retrocesso em vários aspetos.

[500] O autor em causa defendia que, enquanto conduta ilegítima, a inversão do ónus na demonstração da necessidade dessa intervenção e interferência nesse núcleo reservado a cada indivíduo.

princípio de proteção John Stuart Mill vai construir a teoria do *princípio do dano*[501].

Esta interferência parece hoje evidente quando nos atuais sistemas tributários ocidentais verificamos, por um lado, que o peso da carga tributária sobre os rendimentos dos indivíduos é de tal forma oneroso que os mesmos são induzidos a criar estruturas societárias para pagar menos impostos, porque o imposto sobre entes coletivos é tendencialmente proporcional e tradicionalmente beneficia de uma taxa mais baixa[502]. Por outro lado, esse peso da carga tributaria pode gerar um outro efeito contra a vontade do indivíduo, este mais grave, porque promove a fuga para territórios, regiões e países com baixa tributação[503].

---

[501] Esta teoria continua hoje a fazer sentido quando verificamos a atuação do Estado e de certos grupos que se constituíram em seu redor, pretende alargar cada vez mais os horizontes da sua interferência ao núcleo mais restrito da sua individualidade, assente primordialmente nas opiniões. Na atualidade, pretende-se alcançar esses mesmos objetivos, mas de outros modos, nomeadamente, pela criação de constrangimentos económico-financeiros aos indivíduos, que em grande medida são impostos pelos sistemas tributários progressivos, que limitam a tomada de opções de forma livre, fruto da introdução e da praga de objetivos extrafiscais, que levam a uma cada vez maior limitação da liberdade do indivíduo, em prol de objetivos e fins que são elevados a valores supremos sem possibilidade de serem contestados. Deste ponto de vista, ocorre uma interferência ilegítima com os sentimentos, gostos e objetivos de vida dos indivíduos.

[502] Portanto, este comportamento embora aparentemente seja livre, o mesmo resulta da interferência e da intervenção do Estado, que, contra a vontade do próprio, promove a adoção de uma estrutura societária para o seu negócio com o escopo de afastar o confisco. No Caso Português essa diferença é absolutamente violadora deste pilar de liberdade quando por exemplo um lucro de uma atividade empresarial de € 100.000 (cem mil euros) é tributado a uma taxa de 48% em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas individuais (singulares), enquanto o mesmo lucro numa pessoa coletiva (societária) é tributado a uma taxa geral de 21%, a que acresce uma derrama municipal que na sua percentagem máxima atinge 1,5%.

[503] Esta aparente elisão tributária, condenada pelos Estados, mais não é do que o resultado da interferência do Estado e a defesa do indivíduo contra a violação do princípio de justiça tributária e do pilar da liberdade. Segundo os defensores dos

Ainda assim, não se pretende erigir um modelo em que o Estado não seja chamado a interferir nas áreas mais reservadas do individuo[504]. Deve assim o Estado garantir quer a proteção contra ameaças decorrentes do próprio, quer de origem externa. Daqui decorre o fim do Estado quanto ao assegurar da segurança interna e externa[505].

A teoria do *princípio do dano* não está isenta de críticas e de dificuldades, nomeadamente, de natureza prática. Na verdade, em muitas situações uma interferência poderá parecer justificada face à potencial proteção que garante ao indivíduo, quando comparada com

sistemas tributários de *flat tax* um dos seus efeitos é a redução da fraude e da elisão tributária, bem como o fim da discriminação entre a tributação entre os indivíduos e as organizações artificiais que são as sociedades, ressalvando assim uma ideia de justiça e de liberdade mais coerente. Inclusivamente, em alguns países como a Estónia para fazer face a essa descriminação eliminou-se a tributação das estruturas societárias, concentrando toda a tributação na esfera dos indivíduos segundo uma taxa plana, tendencialmente reduzida, que no caso estónio é de 20%.

[504] Neste âmbito, John Stuart Mill sustentava que essa interferência só deveria ocorrer a título excecional, quando estivessem em causa indivíduos que sofressem de limitações cognitivas ou cuja capacidade tivesse sido influenciada por consumos nocivos como o álcool ou as drogas.

[505] Quando se fala em sociedades que violem frontalmente os princípios da dignidade da pessoa humana, haverá que avaliar com cuidado esta exceção, pois, tal não autoriza a interferência pelo simples facto de a mesma se afastar dos padrões ocidentais. Segundo o pensamento de John Stuart Mill apenas seriam justificadas interferências em regimes totalitários, na circunstância de estes impedirem a saída dos indivíduos do respetivo território, mas que no seu caso só justificaria uma intervenção externa caso houvesse uma maximização das utilidades, pois este autor também se assume como um defensor do *utilitarismo*. Para John Stuart Mill o prazer era a única coisa boa, enquanto a dor a única coisa má, pelo que se deveria maximizar o prazer e a minimizar a dor. Assim, a utilidade para este autor é sinónimo de prazer. Assim, defende que poderá existir atuações em que a maximização do prazer acarrete uma interferência na liberdade do indivíduo, pelo que refere que "(…) *vejo a utilidade como o apelo supremo em todas as questões éticas; mas deve ser a utilidade no sentido mais amplo, baseada nos interesses permanentes das pessoas enquanto seres em desenvolvimento*" - *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p.41.

a menor insignificância da limitação da sua liberdade, mas isso dependerá de cada caso concreto, tal como determinados atos só dizerem respeito ao indivíduo poderá encerrar vários problemas, porque poderão causar efeitos e limitações na liberdade dos atos de terceiros.

Este problema não é resolvido por John Stuart Mill, uma vez que o mesmo se limita a fazer a distinção de certos atos que sendo admissíveis em privado, em público poderão não ser autorizados por ofenderem outros indivíduos. Porém, levanta-se a dúvida quanto aos atos que apenas dizem respeito aos próprios, como justifica a distinção da atuação em público e privado. O seu pensamento é ainda questionado porque aceitar o *princípio do dano* poderia impedir a existência de qualquer tipo de assistência social ou de impostos redistributivos. Porém, sem prejuízo das suas evidentes dificuldades de funcionamento na prática, ainda que recorrendo a este princípio sempre seria um modelo a ter em conta, porque se garante sempre um nível de assistência social, só que reduzida aos verdadeiramente necessitados[506].

Neste contexto, o posicionamento de John Stuart Mill apresenta-se como moderado, pois apesar dos postulados da teoria do *princípio do dano*, em que observa os impostos como uma

[506] Esta conceção coloca em causa o Estado Social tal como o conhecemos, o qual encerra um dos problemas estruturais dos sistemas tributários. Por isso, se sustenta que é importante para a reinvenção dos sistemas tributários a ideia de afastar o princípio da redistribuição dos impostos, o que permitirá colocar em causa os impostos progressivos, que têm vindo a demonstrar a sua incapacidade para fazer face aos novos desafios da globalização, nem salvaguardam a necessária justiça tributária. Pelo que essa redistribuição deverá ser encontrada por outras formas.

interferência ilegítima na vida das classes sociais titulares de maiores rendimentos, não deixa de entender que o Estado teria ainda uma finalidade de prestar alguma assistência aos indivíduos mais necessitados. Apesar desta aparente contradição ou incoerência lógica, o seu pensamento apresenta-se do nosso ponto de vista como adequado. Pois, devemos ver os impostos como uma interferência efetiva na liberdade dos indivíduos, mas entendemos que só será ilegítima a partir de um determinado nível de carga tributária, até lá, e ainda que implique a existência de uma interferência, será lícita por consentida e necessária à manutenção da organização pacífica da sociedade, nomeadamente para garantir os fins de segurança interna e externa, bem como um nível mínimo de assistência. Esta última, não defendemos que vá ao ponto de justificar a manutenção do atual Estado social, mas apenas o necessário para salvaguardar a dignidade da condição de seres humanos aos mais pobres entre os efetivamente mais necessitados[507].

Importa ter presente que o pensamento dos liberais clássicos, fruto das ideologias coletivistas, tem sido condenada ao esquecimento e, nalguns casos, associada ao neoliberalismo, cujo pensamento é totalmente distinto daquilo que aqui se defende e que os autores do liberalismo clássico propuseram no século XVIII e XIX. O que o pensamento coletivo tentou e, em grande medida conseguiu, foi limitar

[507] Em John Stuart Mill é possível encontrar duas ideias. Por um lado, a necessidade de o Estado ser libertado de muitas das suas funções atuais, para concentrar a sua atuação na garantia da segurança e no cumprimento dos contratos. Por outro lado, que o Estado deve financiar alguma assistência aos mais necessitados, porém, neste segundo aspeto, não devemos ver uma defesa do Estado social, porque o *princípio do dano* não autoriza esse entendimento, o qual seria excessivo.

ou restringir a liberdade de opinião e de expressão dos indivíduos, o que levou John Stuart Mill a fazer uma das mais veementes defesas da liberdade do indivíduo.

Na atualidade, a sociedade moderna continua a impor determinadas crenças e utopias, limitando a liberdade, a qual constitui a base da construção de qualquer Estado liberal e assente no pilar da Liberdade. Ao contrário do pensamento coletivista e do efeito positivo de algumas opiniões, ainda que não confirmadas na realidade, não é possível avaliar a utilidade de certas opiniões em relações a outras[508]. Pelo que aqueles que condenam o liberalismo ou os sistemas tributários que não adotam o princípio das taxas progressivas, por considerarem tal pensamento nefasto para a sociedade de bem-estar social[509], o que corresponde a pressupor a infalibilidade dos seres humanos. Tal comportamento e entendimento é ilegítimo, correspondendo a uma tentativa de paralisar a sociedade e de constranger a liberdade de pensamento e de opinião[510].

---

[508] Neste sentido, John Stuart Mill sustentava que os seres humanos são tão falíveis a determinar a utilidade de uma opinião como a sua verdade. Veja-se: MILL, John Stuart. *Utilitarismo*, 1ª ed. Lisboa: Gradiva, 2005.

[509] Em *Utilitarismo,* John Stuart Mill refere que ter direito é ter algo cuja posse a sociedade tem o dever de defender, e que só é justificável que uma pessoa tenha um direito na medida em que tal contribua para a utilidade geral. Isto é, como *utilitarista* acredita na existência os direitos, mas não nos direitos morais. Neste sentido, veja-se: MILL, John Stuart, *Utilitarismo, op. cit*., 2005.

[510] Como refere o citado autor, só estando em causa uma incitação à violência, que colocasse em causa o fim da segurança interna ou externa, é que tornaria legitima o estabelecimento de algumas restrições à liberdade dos indivíduos. A este propósito, Pedro Madeira afirma que "*a julgar pela tentação proibitiva ainda tão manifestamente patente em alguns sectores da sociedade contemporânea, pelo que merecem a nossa atenção como quando foram publicadas pela primeira vez"* - MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. XXI.

Por isso, não é por acaso que recorremos ao pensamento deste autor, porque mesmo com toda a evolução do pensamento, as suas ideias e princípios continuam a ter razão de existir.

3. O pilar da liberdade

A história da civilização tem consistido numa luta entre a liberdade e a autoridade, o que equivalerá falar do confronto entre o indivíduo e o Estado ou do confronto entre o individualismo e o coletivismo, na luta pelo poder político, social e cultural num determinado espaço geográfico[511].

Tal como na antiguidade deve-se hoje ver o poder do Estado como necessário, não na amplitude e intensidade dos fins com que tem vindo a ser defendido, mas num sentido de interferência e intervenção mínima. Entendemos que a mesma é necessária em determinados níveis, embora essa intervenção e interferência continue a padecer da perigosidade detetada nas democracias clássicas, devido ao facto desse poder para além de ser utilizado para garantir a segurança interna e externa, também ser utilizado contra os indivíduos. Por isso, é fulcral que se estabeleça limites à utilização desse poder político, ou seja, à atuação do próprio Estado.

Essa limitação seria o valor da liberdade dos indivíduos. Portanto, ao longo da história foram sendo criados alguns instrumentos para salvaguardar essa liberdade, embora insuficientes, em especial, o

[511] Nos primórdios dessa luta, a mesma era patente entre os indivíduos e o governo político, em que a liberdade era o resultado de se conseguir impedir a tirania dos governos políticos.

direito de resistência e a constitucionalização do consentimento popular. Assim, por um lado, através do direito de resistência o indivíduo poderia desobedecer às instituições políticas por estas violarem direitos e liberdades políticas dos cidadãos. Por outro, a partir das revoluções liberais e das constituições daí surgidas, estabeleceu-se o princípio do poder como resultado do consentimento dos cidadãos, de onde resultaria a ideia de representatividade dos interesses da maioria da comunidade.

Com a evolução dos tempos foi-se erradamente criando a ideia da desnecessidade de tão acentuada limitação do poder do Estado[512]. Na realidade, após a fase inicial da época liberal, o poder dos governantes passa a ser visto como o poder da própria nação, composta por todos os indivíduos, o que encerrava o perigo da vontade da maioria poder desejar a implementação de uma qualquer forma de tirania[513]. Deste modo, colocando-se em causa o pilar da liberdade, cujo um dos principais instrumentos foram os impostos e os sistemas tributários, mais ou menos confiscatórios e restritivos da liberdade, que foram sendo construídos[514]. Foi a partir daqui que se deu uma interferência no sentido de os conduzir a determinadas crenças e

[512] A este propósito John Stuart Mill diria que "*algumas começaram a pensar que se havia atribuído demasiada importância à limitação do próprio poder*" - MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. 30.
[513] Como refere John Stuart Mill a propósito da tirania da maioria: "*quando a própria sociedade é o tirano – a sociedade tomada colectivamente, para lá dos indivíduos distintos que a compõem -, os seus meios de tiranizar não se restringem aos seus actos que pode realizar através dos seus funcionários políticos"* - MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. 32.
[514] Além da tirania política criou-se uma tirania social e cultural, que teve por escopo retirar aos indivíduos os meios de reação.

utopias, como aquelas que levam a justificar o Estado social como uma realidade incontestável e um determinado nível de tributação como uma fatalidade. Daí resultando a construção dos sistemas tributários que adotam taxas de imposto progressivas.

Portanto, constrangeu-se os indivíduos a aceitar as ideias dominantes, por via quer do Estado quer da sociedade, justificada pela ideia de superioridade da opinião coletiva sobre a individual[515]. Isto é, os interesses aparentemente gerais e imanentes da sociedade tiveram um efeito na orientação dos sentimentos morais dos indivíduos, pelo que o resultado das opções não resultou de soluções racionais e conformes aos princípios da liberdade e da justiça[516]. Antes resultaram

O princípio fundamental de que defendemos funda-se no pilar da liberdade e na sua defesa. Por isso, continua válida a consideração que "*o único fim para o qual as pessoas têm justificação, individual ou coletivamente, para interferir na liberdade de acção de outro, é a autoproteção"*[517], o que implica evitar o dano provocado pelos demais indivíduos. Porém, se a sua conduta não causa danos ou o mesmo é de grau diminuto e suportável e, bem assim, diz apenas respeito ao seu próprio sujeito, o seu direito de liberdade deve ser absoluto[518].

---

[515] Neste sentido veja-se MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, pp. 32-33.

[516] Neste sentido, as opções foram resultantes do estabelecimento de uma moralidade oficial do Estado e da sociedade.

[517] MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. 39.

[518] Neste sentido, dever-lhe-á ser possível atuar como ser livre e soberano de si próprio. Pois, quanto à atuação e aos comportamentos, que somente a si afetam, o consentimento apenas a si pertence, devendo, por isso, deter o necessário controle sobre a vontade e a liberdade. Pelo que não devem ser limitados pela sociedade.

Apenas desta forma se garantirá o pilar da liberdade do indivíduo, que deve abranger a titularidade da consciência, pelo que o primeiro alicerce do pilar da liberdade deve ser a liberdade de consciência e de opinião, sobre todos os assuntos, tanto científicos como morais. O segundo alicerce implica a existência de liberdade na fixação dos objetivos, isto é, cabe ao indivíduo desenvolver a adequar ao seu caráter o seu plano de atuação e de comportamento. Nesse âmbito, a sociedade deve aceitar que o indivíduo sofre as consequências das suas opções livres, pelo que não deve existir uma interferência por parte de outros semelhantes, na condição que não ocorram danos que não se deva aceitar. Por fim, o terceiro alicerce implica a existência de liberdade de união para prosseguir qualquer objetivo, com a salvaguarda do *princípio do dano*[519].

Em síntese, para garantir a existência do pilar de liberdade não é possível a manutenção da imposição de formas de pensar e de atuar em sociedade, pois, a modelação moral dos indivíduos caracteriza as tiranias e não as democracias modernas. Isto vem ocorrendo em especial pela repressão moral contra as opiniões que divergem do pensamento reinante, bem como, pelo controlo das condutas e comportamentos dos indivíduos, o que ocorre especialmente através da regulamentação da atuação em sociedade. O que nas palavras de John Stuart Mill encerraria um "*despotismo da sociedade sobre o indivíduo*", através do qual se promove o aumento do poder da sociedade e do Estado sobre os indivíduos, por via da opinião dita

[519] Neste sentido, veja-se: MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, pp. 43-44.

oficial (ou certa e útil), que enquanto instrumento legislativo tem por escopo fortalecer o Estado e a sociedade, enfraquecendo e constrangendo a atuação e os comportamentos dos indivíduos[520].

Apesar dos autores clássicos[521]terem advertido para a necessidade de os Estados não caírem na tentação de limitar a liberdade individual e, assim, adotarem comportamentos na defesa do pilar da liberdade, sem colocar em causa a sua autoridade política, o sentido percorrido que veio a ser trilhado foi o inverso. Na verdade, os Estados implementaram "*maus impostos*" e sistemas tributários que implicaram uma limitação no desenvolvimento do pilar da liberdade, enquanto garantia necessária para a justiça humana, nomeadamente, para a justiça tributária.

Num mundo imperfeito não podemos assegurar certezas absolutas, pelo que não podemos limitar a liberdade de pensamento e de discussão acerca de outras soluções ao nível dos impostos e do funcionamento dos sistemas tributários. A realidade atual dos sistemas tributários assente no princípio da progressividade e na sua inerente complexidade não representa uma qualquer ideia de ótimo tributário, nem nunca resultou no meio mais adequado para atingir o pilar da justiça[522], mais não representando que uma utopia desprovida de uma

[520] John Stuart Mill previu um problema que já detetava, mas que se viria a agravar, e que é hoje patente passados que estão 150 anos sobre a sua obra. Esse agravamento deu-se especialmente por intervenção do Estado ao nível da proliferação da legislação, que poderíamos apelidar de incontinência legislativa, foco de restrições ao pilar da liberdade do indivíduo, designadamente, por força das leis tributárias.
[521] Como por exemplo Adam Smith e John Stuart Mill.
[522] A progressividade não passa de uma mera opinião ou solução, cujos decisores políticos a elevaram ao pedestal de dogma na construção de uma sociedade mais justa e equitativa, que deveria ser protegida como uma verdadeira crença. Para tanto,

demonstração empírica quanto aos resultados que sustenta, com o óbice de não assegurar tanto o pilar da liberdade individual como o pilar da justiça. Na realidade, não podemos conceber um sistema tributário que se afirme defensor dos interesses da sociedade, mas que é atentatório dos direitos dos indivíduos. No fundo, a sociedade corresponde à desculpa perfeita para a manutenção do modelo de Estado social, mesmo que os seus efeitos sejam contrários aos pilares da liberdade individual e da justiça.

Sem a comprovação empírica dos resultados que sustentam os defensores dos sistemas tributários de impostos progressivos, estaremos perante meras crenças. Como tal, não podemos falar de utilidade, porque esta será tão discutível como qualquer outra crença. Por isso, uma teoria construída e justificada com base em crenças não tem a capacidade de afastar o surgimento ou ressurgimento de novas e antigas conceções, pelo que não pode prevalecer o ditado que *a verdade triunfa sempre*[523]. A verdade só por si não tem a capacidade de fazer prevalecer determinadas ideias e teorias como as mais consentâneas com o pilar da justiça, designadamente com a justiça tributária.

alegou-se ao longo do século XX para a sua necessidade, como instrumento para garantir o bem-estar da sociedade. Assim, alegam os Estados e os indivíduos que o representam politicamente, que é seu dever defender essas crenças, sustentando que a complexidade dos sistemas tributários progressivos é um dano colateral necessário, que os indivíduos devem suportar para a defesa de um modelo de sociedade e de desenvolvimento.

[523] Um tal posicionamento teórico equivaleria a considerar todas as demais teorias e opiniões como *mentiras*, o que limitaria irremediavelmente o pilar da liberdade, quando a história e a experiência demonstram o inverso.

Portanto, as teorias baseadas em crenças que foram "vendidas" ao longo do século XX e, nalguns casos impostas, como verdades absolutas, não deixam de conter erros e falhas, que invariavelmente tentam transferir para as ideias e teorias opostas. Ao invés, encontramos no sistema tributário de taxa plana a verdade no sentido que, apesar de poder ser afastada, o decurso da história levará à sua redescoberta num contexto em que as circunstâncias lhe sejam mais favoráveis. Isto é, que esteja em condições de suportar a perseguição legal e, que, bem assim, tenha a força necessária para aguentar as tentativas de a suprimir. Ora, as ideias que não se apresentam com um fundo de verdade não têm a virtualidade de ressurgir, mas o contrário sucede com a taxa plana, que apesar das tentativas durante os anos oitenta de a suprimir, na década seguinte e no início do século XXI voltou a reemergir com uma nova vitalidade.

Porém, não podemos ter a ilusão que a referida perseguição legal não será retomada contra esta teoria de construção de sistemas tributários diferentes, assentes num imposto de taxa plana, para a defesa do princípio da progressividade, na tentativa de manter e ressuscitar os ideais utópicos do igualitarismo, por via da introdução de novos benefícios. Esta concessão de benefícios torna-se suficiente para a manutenção da presente situação, pois, perante uma sociedade fragilizada, tal é suficiente para que camadas da mesma prossigam ativamente a crença e a utopia da sociedade igualitária e coletivista.

Nesta arquitetura, o sistema tributário e os impostos progressivos são um dos seus instrumentos, que promove a inexistência de uma plena liberdade individual, pois os indivíduos são

impedidos de tomarem livremente as opções económicas ótimas, por via do modo de funcionamento do sistema tributário[524]. Por isso, encontramos uma espécie de imobilismo na procura de alternativas, o que resulta de uma construção sociocultural de limitação da liberdade plena e do individualismo, em favor do coletivismo.

No campo dos impostos, ao pretender-se manter-se intocado o princípio dos impostos de taxas progressivas, ou seja, excluindo a discussão sobre a sua manutenção, criou-se uma crença e um dogma, mas não uma verdade e empiricamente demonstrável[525].

Por isso, cabe questionar porque não pode uma teoria oposta ao princípio da progressividade de corresponder a uma verdade, quando continuamente não é demonstrada a bondade e os efeitos prometidos pelos defensores da progressividade. O sacrifício da liberdade não acarretou mais justiça e igualdade, muito pelo contrário, a existência de uma menor liberdade gerou e potenciou o aumento das injustiças e das desigualdades sociais. Portanto, a construção de uma teoria exige plena liberdade de pensamento e de discussão, no sentido de conhecer todas as vertentes de uma mesma questão. Pois, negar o oposto sem o conhecer implica a inexistência de fundamento válido

[524] A este propósito apresenta-se como grave o comportamento da sociedade e do Estado, que incita à desconsideração do pensamento divergente como aquele que se encontra instalado, o que conduz a uma autolimitação do pilar da liberdade. Apesar da aparente liberdade de expressão e de opinião, constante dos textos constitucionais, a ditadura social e cultural conduz à manutenção dos ideais instalados contra todos aqueles que deles divirjam.

[525] A autoridade estatal construiu uma falsa verdade, que se manteve vigente por via da limitação do pilar da liberdade individual, a partir do qual se restringiu a liberdade de pensamento e a discussão sobre determinadas correntes teóricas, funcionando como um credo de uma verdade absoluta.

para emitir quaisquer opiniões ou sequer entrar numa discussão teórica, o que resulta de não ter sido criado um verdadeiro espírito liberal[526].

Não é possível aceitar os sistemas tributários de impostos progressivos sem os discutir, não devendo o mesmo ser aceite com base numa crença ou dogma. É, pois, o não pensamento, voluntário, mas principalmente induzido, que é a maior causa da perda de liberdade e dos problemas atualmente vivenciados. Em ligação à questão do sistema tributário, importa perceber que a sua complexidade não é uma fatalidade, a qual já resulta da complexidade imposta à sociedade. Porém, tanto o sistema tributário como a sociedade podem ser simplificados, de onde resultaria o seu afastamento da sociedade artificial, o que já estava presente no pensamento de autores como Jean-Jacques Rousseau. Assim, mostra-se fundamental a diversidade de opinião e a existência de discussão para que se obtenham as melhores verdades, que nunca serão absolutas, mas tão-somente parciais e relativas.

Neste contexto, os crescentes deveres impostos aos indivíduos perante o Estado, de natureza excessiva, sempre alicerçado na tradição das obrigações para com o setor público, tem o efeito de limitar a sua liberdade, transformando em dogmas ou em meras crenças a realidade instituída e as condutas e comportamentos impostos pelo Estado. Tal

[526] Segundo John Stuart Mill a não existência de discussão leva a que os indivíduos esqueçam os fundamentos da sua própria opinião, bem como menosprezem os fundamentos opostos aos seus dogmas - "(…) *concordar de modo apático e torpe com ela, como se aceita-la por confiança o dispensasse da necessidade de a manter presente na consciência, ou de a testar através da experiência pessoal*" - MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. 84.

impede o aparecimento de qualquer pensamento ou corrente divergente, mesmo que assente na racionalidade e na experiência. Para tanto, é utilizada uma argumentação complexa, baseada na eliminação de factos e argumentos contrários, deturpando os factos ou adulterando ardilosamente as posições contrárias. Por isso, as posições contrárias para terem alguma ressonância na sociedade, mesmo que contrária à posição oficial e instalada, têm implicado a adoção de soluções moderadas ou mistas, o que acaba por ser a pior das opções por não ser possível conciliar a liberdade com o coletivismo, com o escopo de evitar o confronto, os conflitos e as ofensas ao pensamento dominante[527]. Esta circunstância é verificável quando se analisa o sistema tributário, que sentindo a necessidade de introduzir impostos de taxa proporcional, os mesmos acabaram por ser introduzidos apenas de forma moderada e incompleta. Tal introdução foi efetuada de modo a garantir a manutenção do sistema tributário no seu conjunto como tendencialmente progressivo, ou, pelo menos, foi transmitida a ideia que assim seria, o que é cada vez mais notório não corresponder à verdade.

Do pensamento económico de John Stuart Mill, resulta da maior importância a utilização do seu modelo de liberdades civis e políticas, que sustenta a sua construção de liberdade económica, que se mostra fundamental para que possamos avançar com a construção do sistema tributário. Aliás, quando tenta perceber as razões para o

[527] Por exemplo, pode-se ver esta circunstância na implementação de medidas de simplificação tributária - pelo menos assim apresentada -, mas que se trata na realidade de uma simplificação minimalista para não ofender o pensamento e os poderes políticos e burocráticos instalados.

desenvolvimento económico da Grã-Bretanha no século XIX, identifica, entre outras causas, a liberdade de iniciativa económica, pelo que o facto existirem indivíduos dotados de um elevado espírito de iniciativa, não coartado pelo Estado, garantiu o seu notável desenvolvimento económico, a que está igualmente associado um ambiente de liberdade comercial. Estas circunstâncias induziram os indivíduos na prossecução das suas ambições individuais[528]. Na realidade, fruto de um ambiente institucional favorável, em que as instituições políticas concederam um maior espaço à liberdade individual, em particular à liberdade de ação económica, bem como do encorajamento da atividade pessoal e da responsabilidade individual, em que cada agente passou a assumir a responsabilidade económica da sua atividade, permitiu em conjunto com a liberdade de associação comercial e económica o surgimento de muitas empresas industriais de grande escala. Ao contrário do que decorreu no século XX, as instituições tiverem um papel no desenvolvimento da liberdade económica e na aquisição de riqueza pelos indivíduos, o que garantiria o desenvolvimento global do Estado e de todas as suas classes sociais[529].

[528] Como refere "*produzindo e poupando mais do que se apropriando daquilo que foi produzido e poupado*" – MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, com tradução para o português, sob o título *Princípios de Economia Políticas, Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social*, Vol. I, Luiz João Baraúna [trad.]. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996.

[529] Neste sentido, veja-se: MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy, op. cit.*, 1996.

No centro da liberdade económica está a instituição da propriedade privada, como direito fundamental, a qual ao longo dos últimos séculos vem sendo diabolizada e alvo de tentativas de restrição, muitas delas por via dos impostos. Porém, se olharmos para o pensamento de John Stuart Mill, verificamos que tal como o mesmo defendia para uma sociedade construída de raiz "*caso fosse adotado o sistema da propriedade privada, temos de presumir que ele não estaria acompanhado de nenhuma desigualdade e injustiças iniciais (…)*"[530]. Isto porque entendia que cada indivíduo faria um uso racional e eficiente dos meios económicos ao seu dispor, pelo que os resultados finais seriam somente os do funcionamento do mercado[531]. Para John Stuart Mill haveria que ver qual o sistema que se enquadra melhor com o máximo de liberdade e de espontaneidade humana. É que, depois de assegurados os meios de subsistência, a maior necessidade dos indivíduos é a liberdade, que tende com a evolução da civilização a aumentar e não a regredir, como sucede com as necessidades físicas. Pelo que a existência de liberdade económica tende a gerar maior necessidade de liberdade e não o contrário, sendo que aquilo que se assistiu durante todo século XX foi o inverso, nomeadamente, a tentativa de mitigar a liberdade económica dos indivíduos.

[530] MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, *op. cit.*, 1996.

[531] Em sentido inverso, o mesmo autor equaciona uma solução baseada na repartição original, caso se desse uma compensação pelas desvantagens devidas à natureza e se recompusesse a igualdade, concedendo aos membros menos fortes da comunidade, na repartição dos recursos, vantagens suficientes para coloca-los em pé de igualdade com os demais membros da comunidade.

Assim sendo, o papel do Estado deveria ser o inverso, ou seja, o de assegurar o máximo de liberdade de económica e de forma completa. Isto implica que não deve existir um sistema tributário que em vez de impulsionar essa liberdade é um foco de constrangimento. É, pois, errado pensar que o individuo poderá trocar a sua liberdade económica por qualquer soma de conforto ou influência, ou sequer por igualdade, uma vez que tal para além de não ser eficiente nem sustentável do ponto de vista económico, é contrário à natureza humana do indivíduo.

Neste sentido, exige-se o máximo de liberdade económica, mas, igualmente, de concorrência, o que é especialmente evidente face às restrições que se tentam colocar nas sociedades atuais em matéria salarial, muitas vezes com efeitos contraproducentes no estabelecimento de salários mínimos. Efetivamente, estes implicam uma tentativa de "*assegurar artificialmente que todos os que estiverem dispostos a trabalhar recebam uma remuneração adequada por seu trabalho*"[532], quando tal comportamento constitui uma interferência na liberdade económica, ao retirarem esta matéria da esfera da concorrência do mercado. A esta realidade vêm-se ainda associar muitas políticas sociais para compensar os salários insuficientes, quando o próprio mercado poderia dar solução a tal problema[533].

[532] MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy, op. cit.*, 1996.

[533] Por exemplo, no pensamento de Friedrich von Hayek os ganhos gerados pelo mercado mostram-se mais adequados para a determinação do valor do produto do esforço de cada indivíduo no meio social. Para si qualquer limitação do mercado, ou seja, da liberdade económica, devia ser olhada como uma ameaça.

Daqui resulta a responsabilidade económica individual de cada indivíduo, em que a promessa de que todos terão direito a um certo montante, coloca em causa esse princípio. Porém, aquilo que o Estado aparentemente confere, retira com a outra mão, por via dos impostos que terão de suportar todos aqueles que estejam no mercado. Além disso, gera-se um conjunto de desincentivos ao trabalho e à produtividade, porque a partir do momento que o Estado social lhes dá aquilo que necessitam, os indivíduos deixam de se sentir motivados a estar no mercado concorrencial, saindo dele e sobrecarregando a oneração tributária e a liberdade económica dos demais[534]. Tal como hoje, também já no século XIX se sustentava que o Estado social ou de bem-estar não poderia durar por muito tempo, bem como, seria a causa não da igualdade, mas da criação de uma extensa classe de população empobrecida.

Neste sentido, nos anos oitenta dá-se o ressurgimento os ideais liberais clássicos, baseados na limitação da despesa e da intervenção económica do Estado, em que ganham força as políticas de estabilidade monetária. Estas políticas tiveram por objetivo a disciplina orçamental dos gastos com as políticas de bem-estar. As respetivas reformas pretenderam acentuar a liberdade económica, com vista ao relançamento da atividade económica, por via da redução das

[534] Segundo John Stuart Mill tal só se torna sustentável "*com o chicote e a espora dos tributos, o capital fosse obrigado a acompanhar esse processo em um passo igualmente acelerado*" - MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy, op. cit.*, 1996.

taxas de impostos mais elevadas, de modo a reativar a acumulação de riqueza e o livre mercado[535].

Das considerações anteriores resulta, em primeiro lugar, que há que concluir que o indivíduo não poderá ser responsável perante a sociedade pelas condutas e comportamentos que não digam respeito a qualquer outro indivíduo. Neste âmbito, não deverá ser a sua ação limitada, constrangida ou até proibida pelo Estado, pelos governos e pela sociedade. Em segundo lugar, em sentido contrário, o indivíduo é responsável pelos danos infligidos a outros indivíduos, podendo em tais circunstâncias sofrer as punições e as limitações que a lei preveja[536]. Estas considerações são igualmente extensíveis à liberdade económica e de mercado, uma das facetas do pilar da liberdade, pois o livre mercado assenta em fundamentos paralelos à liberdade individual, que não deixa de ter de ser considerado como um ato social. Por isso, a existência de limites e restrições não perdem esse mesmo cariz negativo por se aplicarem ao mercado. Aliás, os resultados que visam alcançar, de maior justiça, nunca é na prática alcançada.

Neste âmbito, mesmo que se admita que o Estado possa ter algumas funções de prevenção - regulação (*soft*) -, a mesma tem sido

[535] Com Margaret Thatcher veio a dar-se uma diminuição drástica da intervenção estatal na economia, o que viria a produzir efeitos positivos ao nível da criação de riqueza, empregos e desenvolvimento.

[536] Neste sentido, apenas a existência de danos nos interesses legítimos de outros indivíduos autoriza a interferência da sociedade. Na realidade, em muitas situações, a tarefa de alcançar um objetivo legítimo irá causar danos e perdas a outros indivíduos, mas devemos ver tais efeitos como consequência da existência de falhas nas instituições sociais, pelo que serão tais efeitos inevitáveis, enquanto perdurarem tais instituições. Ainda que existam tais danos, a liberdade não deve ser restringida, porque os efeitos para o interesse geral serão superiores aos seus danos.

utilizada de modo abusivo, com a consequência da violação do pilar da liberdade. Acresce que merece igualmente crítica a visão que sustenta as restrições com fundamento na proteção do indivíduo sobre si mesmo. Na realidade, o pilar da liberdade exige que a avaliação dos riscos, nomeadamente, os económicos, seja da competência exclusiva do indivíduo, que assumirá as consequências que advenham dos seus comportamentos. Isto porque existem muitos atos que, embora provoquem danos económicos e sociais no próprio indivíduo, não devem ser proibidos.

A sociedade, enquanto tal, não deve fazer juízos de valor e decidir sobre comportamentos e condutas que dizem apenas respeito ao indivíduo, embora seja lícita a persuasão no plano da moral, mas já não o será por recurso a condicionamentos, como sucede a título exemplificativo com o recurso ao sistema tributário e aos impostos[537]. Ora, nenhum indivíduo que dê o merecido valor à liberdade concordará com estes condicionamentos, impostos pelo Estado, que o aproximará irremediavelmente do despotismo paternalista. Deste modo, a efetivação do pilar da liberdade terá como efeito que "*num qualquer número de indivíduos para tratarem por mútuo acordo das coisas que lhes dizem respeito a quaisquer outros senão eles mesmos"*[538]. Logo, não deverá haver uma intervenção nos atos voluntários de um individuo, nomeadamente, os de natureza

[537] Em muitas situações, os impostos são utilizados não diretamente como uma fonte de receitas do Estado, mas para limitar comportamentos sociais ou económicos, o que corresponderá a um absurdo e inaceitável ataque à liberdade individual. De igual forma se passam as coisas com a tentativa de constranger a forma como os rendimentos obtidos, dentro do sistema de mercado, são despendidos.
[538] MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, pp. 170-171.

económica, a não ser para proteger e garantir a inexistência de danos para os demais indivíduos.

Também, do pilar da liberdade, resulta que a liberdade não autoriza a que se prescinda deste direito, que faz parte da sua natureza humana. O poder de abdicar dela não é uma liberdade, por se tratar de um ato contrário à sua natureza, uma vez que a mesma exige liberdade de ação, sem sujeição a controlo em tudo o que diga respeito exclusivamente ao indivíduo autor do comportamento ou da conduta. Logo, esses comportamentos devem ser vistos como excluídos, para quem o defenda, de qualquer *contrato social*. Por isso, um indivíduo deve possuir a liberdade de fazer o que julgar adequado, em tudo aquilo que a si diga apenas respeito, já não a existindo em termos absolutos quando atinja os demais membros da sociedade, ainda que represente tal comportamento como somente seu[539]. O problema encontra-se a montante, no facto dos indivíduos terem passado a dar mais importância ao poder do que efetivamente à liberdade.

Por fim, deve ser vista como negativa a interferência do Estado, tanto na vida sociocultural e moral como na economia e no mercado. Nestes últimos, essa intervenção ocorre através do sistema tributário, pelo que se segue as três objeções apontadas por John Stuart Mill. A primeira objeção resulta da constatação da realidade, que continua nos dias de hoje a mostrar que aquilo que importa realizar é melhor concretizado pelos indivíduos do que pelo Estado, pelo que são

[539] Neste contexto, o Estado deve assumir unicamente um papel de garante do cumprimento destes princípios, enquanto guarda-vigilante dos comportamentos adotados pelos indivíduos, mas que tenham consequências danosas sobre os demais.

criticáveis e condenáveis as interferências no normal funcionamento do mercado. Na segunda objeção resulta que, mesmo nas situações em que a atuação do Estado possa ser mais eficiente, é ainda assim preferível a atuação dos indivíduos à do Estado, porque segundo John Stuart Mill "*contribui para a sua própria educação mental"*[540]. Ainda neste âmbito, o desenvolvimento das ações tem uma outra vantagem, que resulta da falta de inovação e da atuação repetitiva do Estado, enquanto os indivíduos têm a capacidade de fazer variações, experimentações e de inovar[541]. Por fim, a terceira objeção resulta da necessidade de limitar o poder do Estado, como contraponto ao aumento da liberdade[542]. Ao aumento desse poder está associado o crescimento do peso da burocracia e da administração pública, de que é exemplo a administração tributária, que corresponde a um elemento que dificulta de sobremaneira a introdução de reformas fiscais que contrariem os interesses destes setores.

Em síntese, como refere John Stuart Mill "*o valor de um Estado, a longo prazo, é o valor dos indivíduos que o compõem"*[543],

[540] MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. 171. Para este autor era fulcral a atuação individual para o desenvolvimento das capacidades intelectuais e do seu conhecimento da realidade. Deste problema, padecem os cidadãos das democracias modernas. A liberdade tem necessidade de ser exercida sob pena de a mesma se perder, uma vez que tal como se afirma, ela é uma qualidade humana que tem necessidade de ser desenvolvida para que seja efetiva.

[541] O papel do Estado deve estar pelo contrário limitado a garantir o desenvolvimento da individualidade humana, para que outros possam beneficiar dela.

[542] John Stuart Mill via um efetivo perigo para as democracias o crescimento do poder, pelo risco do excessivo poder dar origem a condutas despóticas, transformando o individuo em seres dependentes da sua atuação, com a inerente paralisia social.

[543] MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. 188.

portanto, é fundamental o desenvolvimento da sua liberdade e individualidade, e não a inferiorização dos mesmos pelo Estado.

Por seu lado, do ponto de vista económico todo o recuo da liberdade económica tende a prejudicar o funcionamento eficiente e livre do modelo de mercado. A este fenómeno acrescem problemas, resultantes do objetivo de igualação, por causarem transtornos no sistema de incentivos, promovendo assim o decréscimo da atividade económica. Em causa está o perigo do constrangimento da liberdade económica, que pode ser exemplificada com fenómenos como restrições ao comércio e à transação de bens, como sejam as quotas de produção e os subsídios à produção, que culminam com perda de ganhos e de oportunidades; as restrições legais ou convencionais ao direito de propriedade, podem também envolver perdas de eficiência[544]. Assim, vigora ainda uma lógica paternalista, de interferência do Estado, que implica a diminuição da liberdade económica dos diversos indivíduos, o que tem o efeito de adulterar o mecanismo de preços, fazendo com que os bens cheguem ao consumidor numa base de justiça distributiva. Acaba por ser esta falta de liberdade económica um dos fatores que promove o exponencial desenvolvimento da economia paralela.

Ora, a liberdade económica mostra-se especialmente útil para os consumidores, uma vez que caso os vendedores consigam limitar essa liberdade económica de participação dos demais no mercado,

[544] Não podemos esquecer que o quadro legal que regula o funcionamento do mercado não se limita a proibições e limitações, justificadas com base na justiça, mas também contempla um conjunto de garantias, que permite a própria eficiência e liberdade económica que está imanente na ideia de mercado.

conseguirão condicionar as trocas e os preços. Por isso, se o quadro jurídico impuser certas condições de entrada no mercado, tanto de idoneidade como de dimensão, cria-se uma barreira artificial, em que todos sairão perdedores.[545] É, assim, fulcral que seja garantida a máxima liberdade económica de todos no seio do mercado[546], o que se encontra em ligação direta com a redução da iníqua e ineficiente intervenção do Estado na economia. É, que, ao afetar essa liberdade económica afeta-se o mecanismo espontâneo do mercado, através do

[545] A existência de um mercado concorrencial pressupõe a existência de liberdade económica, nomeadamente, de ausência de barreiras à entrada e à saída de agentes económicos, como sejam os custos de transação. Os limites a esta plena liberdade económica são por regra de natureza corporativa, burocrática, política, linguística, cultural e económica. Muitos desses entraves são artificiais, no sentido que são deliberadamente criados, enquanto barreiras político-jurídicas, para beneficiar uns agentes económicos em prejuízo de outros. Estas limitações à liberdade económica apenas se tornam possíveis com o apoio do Estado, que ainda que baseadas em justificações admissíveis, acabam por limitar as escolhas racionais e menos onerosas dos indivíduos, bem como criam entraves ao desenvolvimento do comércio internacional e à riqueza das nações. Neste sentido, vejam-se: PARK, In-Uck. "Cheap-Talk Coordination of Entry by Privately Informed Firms", in *Rand Journal of Economics*, 33/3, 2002, pp. 377-393; BROUTHERS, Keith D. "Institutional, Cultural and Transaction Cost Influences on Entry Mode Choice and Performance", in *Journal of International Business Studies,* 33/2, 2002, pp. 203-221; STEPHEN, Frank H. "The European Single Market and the Regulation of the Legal Profession: An Economic Analysis", in *Managerial Decision* Economics, 23/3, 2002, pp.115-125.

[546] Como referia Albert Hirschman, a maior parte das instituições reclama dos seus membros lealdade para com ela, mas, não é assim no mercado, que não atende a qualquer lealdade. Nas palavras de Fernando Araújo "*perpetuando-se antes na simples renovação dos seus mecanismos sinalizadores e equilibradores sem admitir grandes interferências políticas ou inflexões deliberadas em uníssonos, e deixando todos a suprema liberdade de «votarem com os pés», ou seja, de ingressarem ou abandonarem a qualquer momento, manifestando com essas atitudes o seu grau de assentimento e de vontade de participação*". Neste sentido, veja-se: HIRSCHMAN, Albert O. *Exit, Voice and Loyalty. Responses to Decline in Firms, Organizations, and the* States. Cambridge MA: Harvard University Press, 1970; KURRILD-KLITGAARD, P. "Opting-Out: The Constitutional Economies of Exit", in *American Journal of Economics and Sociology*, 61/1, 2002, pp. 123-158; ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia, op. cit.*, 2004, p. 247.

qual os indivíduos tentam livremente atingir, pelo seu próprio risco e responsabilidade, máximos de eficiência em contexto de justiça comutativa[547].

A colocação em causa da liberdade económica, por efeito do Estado paternalista interventor tem efeitos negativos na eficiência, na justiça e no próprio bem-estar, o que a história tem vindo a confirmar em várias épocas[548]. Isto é, sempre que o Estado tende a intervir na economia, a liberdade económica é afetada, gerando uma reação do próprio mercado, por via de desequilíbrios automáticos, excessos de oferta e de procura, carências e desperdícios, os quais assumem uma maior gravidade que os problemas que o Estado apresenta para justificar a limitação da liberdade e a sua intervenção económica[549].

---

[547] Continua por provar que exista instrumento mais eficiente que o próprio mercado para a resolução dos problemas de interdependência económica num contexto de liberdade. Na realidade a espontaneidade do funcionamento do mercado garante efeitos maximizadores e optimizadores, que Adam Smith apelidou de resultado de uma "mão invisível"

[548] Por regra, a falta de liberdade económica está associada a fenómenos de carência dos bens, cujos preços são fixados abaixo do preço de equilibro de mercado, de onde resultam problemas de justiça; surgimento da economia paralela, onde se fixa um preço de equilíbrio de mercado mais elevado, com um acréscimo suplementar pelo prémio de risco pela ilicitude jurídica da atividade; a formação de um intervalo especulativo, com surgimento e desenvolvimento da corrupção; crescimento da burocracia de supervisão e de regulação, que favorece igualmente o crescimento da dita corrupção; aumento dos custos para os agentes económicos, ao nível dos custos de acatamento e com a própria evasão aos regulamentos; e a redução do nível concorrencial. Neste sentido, vejam-se: BECKER, Gary S. "Crime and Punishment: An Economic Approach", of Political Economy, 76/2, 1968, pp. 169-217; MYERS JR.; Samuel L. "Estimating the Economic Model of Crime: Employment Versus Punishment Effects", in *Quarterly Journal of Economics*, 98/1, 1983, pp. 157-166; LAMBSDORFF, Johann Graf. "Making Corrupt Deals: Contracting in the Shadow of the Law", in *Journal of Economic Behavior and Organization*, 48/3, 2002, pp. 221-241.

[549] A este propósito, Fernando Araújo sustenta que "*por mais desesperante que possa soar a advertência, ela não chega a ser um juízo de valor, limitando-se a ser uma constatação de facto: do facto de que, sendo inevitáveis carências ou desperdícios*

Esta atuação afeta invariavelmente a liberdade económica, em particular a liberdade das trocas, que não assegura a justiça nem a eficiência. A solução está identificada há muito tempo, e passa pela implementação do pilar da liberdade, o que implica a desintervenção do Estado e a desregulação, uma vez que não o fazendo promovem o efeito perverso de serem a causa de problemas económicos e sociais. Na realidade, essa intervenção é feita na maioria das vezes a coberto de razões de eficiência e de justiça, mas, apesar disso, quando o Estado tenta interferir na justiça comutativa das trocas geradas pelo mercado, ou seja, entre indivíduos livres, na maioria dos casos dão-se efeitos reequilibradores por parte do mercado, que anulam os objetivos distributivos[550].

Uma das formas mais preocupantes que afetam o pilar da liberdade, em particular a económica, é a intervenção do Estado por via dos impostos, que constituem um aumento de custos para os operadores económicos envolvidos nas trocas do mercado. Daqui resulta uma interferência no incentivo dos preços, interferindo nas escolhas racionais dos indivíduos, uma vez que pode gerar uma contração dos compradores ou dos vendedores, conforme os impostos sejam suportados por um ou por outro, por via do fenómeno da

por efeito da «imobilização» dos preços, aqueles que tentem promover esta violação da dinâmica gravitacional e reequilibradora do mercado deverão ter presente o preço a pagar pelas respetivas consequências, por forma a adotarem, ao menos, soluções minimizadoras das patologias que inevitavelmente ocorrerão" - ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, p. 356.

[550] Por força da eficiência imanente aos mecanismos de funcionamento do mercado, surgem reações espontâneas com as quais a justiça é sacrificada. Existe assim um conflito entre os valores da justiça e da eficiência.

repercussão. Estas circunstâncias afetam a liberdade económica dos indivíduos, pelo que se sustenta ser fundamental o desenvolvimento do pilar da liberdade, e não a sua inferiorização pela intervenção do Estado.

4. O pilar da justiça tributária

A construção do pilar da justiça tributária tem como primeira tarefa fundamental o estudo na noção de justiça, isto para que seja possível perceber aquilo de devemos entender como justo e injusto, tão necessário para a análise de um sistema tributário baseado numa taxa de imposto plana. Esta circunstância decorre, desde logo, pela crítica fácil apresentada pelos opositores aos sistemas de *flat tax*, por supostamente serem sistemas tributários injustos ou que promovem a injustiça.

É, pois, crucial o estudo e a compreensão da evolução da noção de justiça e, por inerência, o conhecimento das diferentes doutrinas acerca da ideia de justiça, o que implica a análise das construções de justiça de Aristóteles, de John Rawls, Amartya Sen, Robert Nozick e Friedrich Hayek. Com este itinerário teremos a visão acerca da justiça aristotélica, da justiça distributiva, da justiça do Estado mínimo e a justiça da liberdade individual, onde perceberemos que apesar de nenhuma das doutrinas negar o efeito distributivo que a justiça deve conter, apresenta formas e instrumentos distintos para a atingir.

O atual sistema tributário fundamenta-se numa ideia de justiça distributiva, em que os impostos assumem uma missão redistributiva, pelo que, de outro prisma, cumprirá assumir um determinado grau

realismo jurídico, para não só perceber que tipo de justiça deveremos ter, mas, acima de tudo, que justiça é possível construir, numa sociedade pós-moderna, capitalista e alicerçada na ideia de mercado.

Será necessário que nos concentremos se nos devemos manter "presos" ao dogma da justiça distributiva, que apesar de diferentes aproximações, todos os autores seguem com maior ou menor intensidade. Esse facto mostra-se fundamental para a construção do sistema tributário de taxa plana, que terá necessariamente como um dos seus pilares a justiça tributária. Com efeito, para erguer este pilar é fundamental saber se devemos manter-nos focados na ideia da justiça distributiva, no qual os impostos assumem nesse modelo uma missão essencialmente redistributiva ou, se pelo contrário, devemos admitir uma ideia de justiça de mínimo ou justiça do possível, face à crise do Estado Social e limitações financeiras do Estado pós-moderno.

Em cada é época histórica tivemos e teremos no futuro diferentes sociedades, e naturalmente cada uma tem o seu direito natural[551], assente no indivíduo e numa ideia organizativa de sociedade distinta. Isto implica quando se apreciar as diferentes doutrinas acerca da justiça que se tenha este aspeto em consideração.

Como se referiu um dos fins do Estado, que o pensamento liberal admite, é o fim da segurança, que também deve convocar a ideia de justiça. A este respeito João Baptista Machado afirmou que «*uma justiça puramente ideal* [diria verdadeiramente utópica e

[551] CUNHA, Paulo Ferreira da. *Lições de Filosofia Jurídica: Natureza e Arte do Direito.* Coimbra: Almedina, 1999, p. 123 e ss. – Concebe o direito natural como a teoria do direito da justiça.

irrealista], desacompanhada de segurança seria vazia de eficácia»[552]. Ora, se a justiça é o fundamento do direito é, como tal, também do direito tributário, o que obriga o legislador a tomar em atenção o princípio da dignidade da pessoa humana. Este princípio constitui o fim último da justiça. Assim, o indivíduo assume um papel fundamental na construção do pilar da justiça[553], pelo que se assume aqui uma crítica às ideias da teoria do utilitarismo[554].

Contudo, como se pretende sustentar, a justiça poderá ter de ser de *minimus* ou limitada, em face das construções que entendemos utópicas, irrealistas e irrealizáveis, no âmbito do qual se deverá admitir o seu sacrifício em prol da segurança, que consubstancia nas teorias liberais de Estado o seu principal fim. Consequentemente, poderemos vir a qualificar este entendimento como *racionalista*, na qual a criação do direito e, em particular do direito tributário e financeiro, deve ter como premissa fundamental.

O direito a criar não deve esquecer, por um lado, a justiça, densificada pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade e da dignidade humana, que as constituições do Estado moderno consagram de modo expresso. Por outro lado, não se deve esquecer das limitações do Estado, nomeadamente, das limitações financeiras do Estado e dos cidadãos, bem como das limitações decorrentes da necessidade de não afetar a liberdade dos indivíduos. Os princípios e

---

[552] MACHADO, João Baptista. *Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador*. Coimbra: Almedina, 1989, p. 56.
[553] Neste sentido atente-se a: MALTEZ, José Adelino. *Princípios de Ciência Política II, o Problema do Direito: Elementos de Filosofia do Direito e da História do Pensamento Jurídico*. Lisboa: ISCSP, 1998, p. 123 e ss.
[554] Sobre a teoria do "utilitarismo": MILL, John Stuart. *Utilitarismo, op. cit.*, 2005.

as limitações enunciados são igualmente aplicáveis na justiça tributária, encontrando-se as dúvidas e os questionamentos sobre a forma como a justiça deve ser alcançada. Isto implicará avaliar se a mesma deve ser alcançada por via dos resultados (justiça de resultados) ou, se pelo contrário, apenas se deve garantir a igualdade de meios, de modo a que os comportamentos não sejam condicionados, garantindo o livre desenvolvimento do indivíduo.

Para o enquadramento da compreensão da ideia de justiça é necessário que comecemos pela teoria clássica de justiça, em que os filósofos clássicos sentiram logo a necessidade e a dificuldade de fixar os limites da teoria da justiça. Por esta razão, os seus autores construíram a teoria clássica não com base diretamente no que se deva entender por justiça, em face da dificuldade que tal missão acarretava, mas pela delimitação do que seria injusto, enquanto limite da justiça. Isto é, não seria a sociedade justa a partir do momento que fosse ultrapassado o limite do injusto. Assim, esta teoria segundo nos parece foi criada pela negativa, onde o justo decorria de não serem ultrapassados os limites do que a partir de tal se consideraria injusto.

Do prisma da justiça aristotélica, esta entra no âmbito das relações entre os vários indivíduos numa sociedade, com o objetivo que cada um deles detenha da sociedade, enquanto coletivo, a proporcional distribuição de bens. É com base nesta ideia de justa distribuição que muitos autores defendem que essa missão tem de ser alcançada por via dos impostos, que assumem uma função de redistributiva, através da utilização de taxas progressivas. A ideia subjacente à justiça é a resolução de problemas sociais e, em

particular, das desigualdades sociais e a justa afetação de bens pelos diferentes indivíduos da sociedade.

Daqui decorrem várias questões: Se deve cada individuo estar em plena igualdade patrimonial? Se tem a sociedade de dar a cada individuo que não consegue em comparação com os demais indivíduos, obter em condições normais? Se deve a sociedade promover a igualdade absoluta e se a mesma deve ser alcançável por via dos impostos? Ou, se pelo contrário, deve-se privilegiar o princípio da individualidade sobre o coletivo? E aceitar como natural a diferença entre indivíduos, em especial no respeita ao nível patrimonial? Em suma, observando as relações que se estabelecem entre os diferentes indivíduos no seio da sociedade, se a posição a adotar deverá corresponder a uma justiça distributiva, que implica responsabilidades da sociedade para cada um dos indivíduos que a integram, ou uma justiça comutativa, que decorre da relação entre os membros da sociedade.

O termo de justiça social surge ainda durante o século XVIII, no sentido de aplicação de normas de conduta justas numa sociedade, mas o primeiro a utilizá-lo com a atual aceção foi William Godwin, que embora fale em justiça política quer referir-se à nossa atual justiça social[555]. Este autor refere que a "*nossa dívida para com os nossos irmãos inclui todos os esforços que podemos fazer para o seu bem-estar e todo o apoio que possamos dar para suprir as suas*

[555] Sobre William Godwin veja-se: COLE, George Douglas Howard. *History of Socialist Thought*. Londres: MacMillan & Co., 1959, 1971, pp. 25-31.

necessidades"[556]. Isto leva-o a entender que o indivíduo não poderia dispor livremente da sua propriedade, enquanto imposição moral da sociedade[557].

Como afirmou Friedrich Hayek:

> "*a expressão traduziu (...) a essência do socialismo. (...) isso era, para ele, sobretudo um meio considerado essencial para a realização de uma distribuição justa da riqueza; e visto que os socialistas descobriram mais tarde que essa distribuição poderia ser efetivada, em grande parte e com menos resistência, por meio de tributação (...), a realização da justiça social tornou-se a sua principal promessa".*[558]

Também, John Stuart Mill se referiu à justiça social, quando afirmou que "*a sociedade deve tratar igualmente bem todos os que para ela tenham iguais méritos (...). Este é o princípio abstrato mais elevado da justiça social e distributiva*"[559]. Isto conduz José Guilherme Merquior a referir que "*o novo liberalismo de 1880 a 1890 consistiu em três elementos essenciais: (...) liberdade positiva, uma*

---

[556] Veja-se a referência a esta passagem em SOWELL, Thomas. *A Conflict of Vision.* New York: Morrow and Co., 1987.

[557] O primeiro a teorizar a justiça social na sua feição atual terá sido Luigi Taparelli D'Azeglio, em 1840, em *Saggio Teoretico de Diritto Naturale,* em que se considera que a justiça "*deve tomar efetivamente, todos os homens iguais em tudo quanto se refere aos direitos da humanidade, como o criador os fez perfeitamente iguais na sua natureza*" – Neste sentido, veja-se HAYEK, Friedrich, *The Mirage of Social Justice, op. cit.*, que cita Giorgio Del Vecchio. *Justice,* e Edward Gibbon, *Decline and Fall of The Romen Empire,* World's Classic Edition, vol. IV, p. 367.

[558] HAYEK, Friedrich, *The Mirage of Social Justice*, *op. cit.*

[559] MILL, John Stuart, *Utilitarismo*, *op. cit.*, 2005.

preocupação com a justiça social e um desejo de substituir a economia do laissez-faire"[560]. Daqui resulta que podemos desde logo afirmar a falsidade do argumento que a justiça social está afastada do pensamento liberal clássico. O que existem é diferentes graus de intensidade quanto à sua existência, o que depende da corrente do liberalismo pelo qual se opte. Do ponto de vista do Estado, como afirma João Ricardo Catarino:

> "*a justiça designa a instauração de uma ordem económica competitiva que propícia o desenvolvimento de cada um e de todos, bem como uma intervenção pública através de políticas públicas que resguardem ou reponham um mínimo de igualdade de oportunidades entre cidadãos e agentes económicos*"[561].

No período da Grécia Antiga era possível distinguir dois tipos de justiça, isto é, a justiça segundo a lei e a justiça segundo a igualdade, o que segundo Tomás de Aquino, uma dirige-se à distribuição e a outra a comutações[562]. A primeira resulta do merecimento e dos encargos entre os membros da sociedade, segundo uma ideia de proporção, enquanto a segunda resulta de uma regulação das trocas que se podem

[560] MERQUIOR, José Guilherme. *Liberalism, Old and New*, *op. cit.*, 1991.
[561] CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008, p. 198.
[562] AQUINO, São Tomás de. *Summa Theológica*, 2.2, q. 61, art.º 1. Acessível em https://sumateologica.files.wordpress.com/2017/04/suma-teolc3b3gica.pdf. Último acesso 06 de julho de 2019.

efetivar entre os indivíduos[563]. Por ser resultado da relação entre os indivíduos, neste âmbito, a igualdade poderia dividir-se em distributiva e em corretiva ou sinalagmática[564].

O pensamento da Igreja segue no sentido do respeito das formas clássicas de justiça, isto é, da comutativa, da distributiva e da legal. No século XIX, sob o papado de Leão XIII, em *Rerum Novarum* é abordada a questão social, o socialismo e a sua alternativa liberal, a economia de mercado, à qual a Igreja vem a atribuir um valor fulcral para a justa distribuição de rendimentos. Apesar dos avanços no sentido do liberalismo, fundado no receio do individualismo humano proposto pelo pensamento liberal clássico vem criticá-la por entender existir uma errada conceção de pessoa humana, pelo acentuado individualismo e pela conexão com um contrato social artificial. Uma segunda crítica que lhe endereçava resultava da sustentação que todos os indivíduos eram iguais, entendendo não existir igualdade, pelo facto de as diferenças impedirem a competição em condições de igualdade. Ao invés, faz a defesa da propriedade privada como um direito supremo e absoluto, com o argumento que esta tinha uma utilidade para o bem-comum. Segundo a doutrina social da Igreja os impostos eram vistos como essenciais para a redistribuição da riqueza, com o

[563] AQUINO, São Tomás de. *Summa Theológica*, 2.2, q. 61, art.º 2. Acessível em https://sumateologica.files.wordpress.com/2017/04/suma-teolc3b3gica.pdf. Último acesso 06 de julho de 2019.

[564] Neste sentido, veja-se: MALTEZ, José Adelino. *Princípios Gerais de Direito. Uma Perspectiva Politológica*, Tomo I. Lisboa: Associação de Estudantes do ISCSP, 1991/1992, pp. 152-162, bem como *Princípios de Ciência Política – Introdução à Teoria Política*. Lisboa: ISCSP, 1996.

escopo da solidariedade, da igualdade e da valorização da condição humana, onde vê o papel do Estado como fator de coesão da sociedade.

Apesar destas considerações é difícil retirar uma noção de justiça social da doutrina social da Igreja. Na realidade, apenas no século XX com o papa Pio XI se vem defini-la, em *Divinis Redemptoris*, como "*aquela à qual compete exigir de cada um quanto é necessário para o bem geral*". Desta imprecisão surgiram diferentes visões. Uns vêm a justiça social como uma nova espécie de justiça, enquanto para outros é reconduzida à justiça geral ou legal. Por fim, outros ainda sustentam a ligação à justiça geral ou legal na vertente de justiça distributiva[565], o que tem subjacente o embrião da redistribuição e repartição da riqueza.

A Igreja mais do que justiça social, fala no final do século XX em solidariedade e caridade. Porém, apesar disso há uma evidente opção pelo capitalismo[566], distinguindo a esfera da liberdade social do Estado e da sociedade civil. Isto leva a que o papa João Paulo II venha a afirmar que "*o Estado-providência errou ao intervir diretamente, irresponsabilizando a sociedade. A sociedade civil tem de voltar a ser despertada"*[567]. Por isso, a sua perspetiva acerca da justiça social envolve o seu desenvolvimento num contexto de liberdade, em defesa do alargamento da sociedade civil e não do Estado. Isto é, defende o envolvimento do indivíduo na melhoria do sistema social, o que

[565] Neste sentido, veja-se WELTY, Eberhard. *Catecismo Social.* Lisboa: Editorial Aster, 1956, pp. 253-261.
[566] NOVAK, Michael. *The Spirit of Democratic Capitalism*, 2.º ed. Langham, MD: Madison Books, 1991.
[567] Neste sentido, veja-se de João Paulo II, a encíclica *Centesimus Annus*, n.º 42, AAS 83, 1991, pp. 815-846.

implica o fortalecimento da iniciativa privada para o aperfeiçoamento da sociedade civil, em substituição do próprio Estado, que é visto como um impulsionador positivo, por via da responsabilidade individual[568]. Por outras palavras, a justiça social advogada seria conduzida e executada por indivíduos socialmente mais ativos no seio da sociedade civil.

Como é referido na *Centesimus Annus*, n.º 48:

> "*A primeira responsabilidade de vigiar o exercício dos direitos humanos, do direito de todos os cidadãos ao trabalho não é do Estado, mas dos indivíduos e dos diversos grupos e associações… o Estado não poderia assegurar directamente tal direito sem uma excessiva estruturação da vida económica e restrição da livre iniciativa dos indivíduos. (…) ao intervir directamente, irresponsabilizando a sociedade, o estado assistencial provoca a perda de energias humanas e o aumento exagerado do setor estatal, dominado por lógicas burocráticas do que com a preocupação de servir os usuários, com acréscimos de despesas".*

Isto leva a teoria social da Igreja a sustentar que a justiça social não é propriedade do Estado e dos seus interesses, mas da sociedade civil, que cooperando deve alcançar o bem-comum, criticando assim o modelo atual por não olhar para o desenvolvimento humano, mas tão

[568] Neste sentido, veja-se de João Paulo II, a encíclica *Centesimus Annus*, n.º 42, AAS 83, 1991, pp. 815-846.

só para a redistribuição da riqueza. Para tanto, argumenta que, se tal fosse dessa forma, nas sociedades onde nada existe para distribuir, não poderia existir justiça social. Ora, tal visão é de todo inaceitável, pelo que a distribuição da riqueza deve estar num segundo plano de prioridades. Adicionalmente, sustenta que essa distribuição de riqueza no presente seria um ato de injustiça face às gerações futuras, por não existir poupança e investimento, e assim o crescimento económico estar a ser aproveitado apenas para distribuir riqueza no presente[569]. Sobre esta questão John Rawls reconhecerá o problema, apesar da sua teoria de justiça afirmar que:

> "*não parece haver uma resposta definitiva para a questão de se saber como partilhar entre gerações o encargo de cumulação de capital e da elevação do padrão de civilização e cultura"*[570].

Por seu lado, Michael Novak defende que a justiça social está assente em distintas etapas, que elenca na valorização da sociedade civil; no funcionamento dos sistemas de liberdade; na existência de

[569] Neste sentido, veja-se: GRONDONA, Mariano. *Bajo El Imperio de Las Ideas Morales – El Desarrollo Moderno como Fenómeno Social*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1987, p. 198, onde argumenta que "*deixa o futuro sem futuro. Os que ainda não têm voz também contam na conta da justiça. Se se trata de optar, então há duas classes de pobres, como há duas classes de riqueza: os que estão e os que, todavia, não estão ainda. Estes têm tanta importância moral como aqueles. Desde o momento em que atendê-los supõe investir e crescer, toda a política que atente contra as motivações e os canais do crescimento, não só é economicamente irracional, como também socialmente injusta".*

[570] RAWLS, John. *Teoria de Justiça*, *op. cit.*, 1991, pp. 228-229.

uma ordem espontânea[571]; no bem-comum e no princípio de mudança. Ou seja, centrado no tríplice composto pela propriedade privada, pelo desenvolvimento do mercado e pela existência de uma ampla liberdade individual.

Em síntese, a visão social da teoria social da Igreja recorre mais significativamente à ideia do bem-comum do que à justiça social. No âmbito dessa visão é fundamental o direito à iniciativa económica privada, o que leva os seus defensores a afirmar que:

> "*(...) A negação deste direito ou a sua limitação em nome da igualdade de todos na sociedade, é algo que reduz, se não é que não chega a destruir de facto, o espírito de iniciativa, isto é, a subjectividade criadora do cidadão. Como resultado, surge, de facto, não tanto uma verdadeira igualdade, quanto um nivelamento por baixo"*[572].

Por isso, a mudança na justiça social não resultará do Estado, mas de um modelo dinâmico que veja os indivíduos como agentes atuantes e de espírito verdadeiramente livre, uma vez que a civilização deve ser moldada por uma visão fundada na livre cooperação e associação de indivíduos, com respeito dos pilares da liberdade, da individualidade e da justiça[573].

---

[571] A ideia de ordem espontânea foi desenvolvida por Friedrich Hayek, a qual assenta na preocupação do indivíduo pelos seus semelhantes, fomentando a cultura de responsabilidade individual, sem que tal signifique o anarquismo.
[572] Em JOÃO PAULO II. carta encíclica *Sollicitudo Rei Socialis*, 1987, n.º 15.
[573] Neste sentido, veja-se: NOVAK, Michael. *Catholic Social Thought and Liberal Institutions*, New Brunswick, New Jersey: Transaction Books, 1989, p. 15.

Como reação à conceção do Estado intervencionista e de bem-estar, durante a segunda metade do século XX, vão reemergir as teorias neoliberais, fundadas no pensamento desenvolvido em *O Caminho da Servidão*, de Friedrich Hayek[574]. Este movimento correspondeu à defesa da ideia de funcionamento do mercado contra quaisquer limitações do Estado, como salvaguarda do pilar da liberdade, tanto económica como política. Segundo o seu pensamento o igualitarismo seria causa de destruição da liberdade dos indivíduos e da concorrência, que entendia como os alicerces da prosperidade de todos. Por essa razão, defendia a desigualdade como um fator positivo.

Enquanto membro da Escola Austríaca, um dos seus elementos fulcrais deriva do seu entendimento sobre o conhecimento humano. Nesse âmbito, defende que o mesmo tem uma componente de indeterminação e imprevisibilidade, das quais resultarão ações não expectáveis e consequências não calculáveis aprioristicamente, do qual resultarão ações quer positivas quer negativas[575].

Esta linha de pensamento crítica o pretensiosismo das utopias do socialismo e das teorias *keynesianas*, acerca da crença e, em determinados casos, do dogma que o Estado com a sua intervenção saberia aquilo que seria pretendido e o que seria melhor para a sociedade e para os indivíduos. Isto leva-o a criticar a ideia de imposição de padrões de felicidade a todos os indivíduos, por via da

[574] HAYEK, Friedrich. *O Caminho da Servidão*, *op. cit.*, 2014.
[575] O pensamento de Friedrich Hayek é resultado do aproveitamento das teorias de Karl Menger e Ludwig von Mises, bem como do pensamento liberal britânico de John Locke e do iluminismo escocês de David Hume e Adam Smith. Foi ainda influenciado pelas contribuições teóricas de Karl Popper.

construção de sistemas complexos, para que todos hajam em conformidade com padrões pré-definidos pelo Estado.

Este autor vai assim desenvolver o *individualismo metodológico*, em que sustenta, conforme se analisou anteriormente, um espaço de autonomia para as escolhas individuais, onde o indivíduo se sobrepõe à sociedade. Desta linha de pensamento resulta que a organização social deve ser um mero instrumento para atingir a plenitude individual, o que supõe uma interdependência entre a moral, a economia e a cultura. Tal significa que, no atual contexto social, existirá um desrespeito pelo pilar da liberdade, pois, mesmo que haja liberdade política terá de haver igualmente liberdade económica, para que se respeite o referido pilar de liberdade. Ou seja, existe indivisibilidade da liberdade. Assim, tal como defende Friedrich Hayek, é preferível a atuação do mercado, uma vez que quando o Estado atua para compensar erros ou a ignorância dos indivíduos coloca em causa a responsabilidade individual dos mesmos. Ao contrário do que muitos sustentam, vem defender que a competitividade tem um efeito positivo.

No que concerne à justiça social, Friedrich Hayek tenta compreender este conceito, para quem numa sociedade livre se trata de uma expressão sem conteúdo e significado autónomo[576], pelo que entende o "social" como redutor, visto que toda a justiça já é social. Pelo contrário, defende que esse conceito tem o efeito de adulterar o

[576] Neste sentido, veja-se: MOREIRA, José Manuel. *Filosofia e Metodologia da Economia em F. A. Hayek, ou a Redescoberta de um Caminho terceiro para a Compreensão e Melhoria da Ordem Alargada de Interacção Humana, op. cit.*, 1994, pp. 267 e ss.

próprio conteúdo do conceito de justiça, e que o mesmo se passará quando se fale em *propriedade social* ou *democracia social*[577].

Conforme afirma John Gray, existem quatro postulados de Friedrich Hayek que nunca conseguiram ser colocados em causa, segundo os quais, em primeiro lugar, a distribuição de rendimento e de capital pelo mercado são, em grande medida uma questão de sorte, sendo, por isso, imprevisíveis e incontroláveis pelo Governo. E, em segundo lugar, que o critério típico das conceções convencionais de justiça social é que a distribuição de recursos seja feita de acordo com a necessidade ou com o mérito. A perspetiva de Friedrich Hayek é que, por um lado, não há consenso quanto ao que constitui necessidade ou mérito, segundo o qual, prosseguir a justiça social prejudicará a eficiência do sistema de mercado, porque alterará os sinais que indicam às pessoas onde estão as oportunidades mais lucrativas. Pelo que prosseguir a justiça social implica aceitar um nível mais baixo de produção do que aquele que se poderia alcançar de outra forma. E, por outro lado, na ausência de critérios claramente aplicáveis e não conflituosos, a ideia de justiça social será desenvolvida por grupos de interesse para promover os seus entrincheirados propósitos[578].

Estes postulados levam Friedrich Hayek a sustentar a existência de uma confusão entre o Estado das coisas na sociedade e a virtude pessoal de cada indivíduo. Esta circunstância leva-o a alocar a justiça social mais próxima da sociedade civil do que do Estado. Outra

[577] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich, *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas*, *op. cit.*, 1978.
[578] GRAY, John. "Social Injustice: What Hayek Taught Communist, He can Now Teach Us", in *Revista Crisis*, n.º 8, setembro, 1990, pp. 30-32.

questão que suscita com razão, é que a justiça social se tornou uma mensagem política de fácil difusão e aceitação, pelo que toda a atuação política se começou a fazer em seu redor. Esta realidade tornou o intervencionismo do Estado de mais fácil justificação[579], com o efeito de tornar igualmente justificados e aceites os sistemas tributários progressivos e de enorme complexidade. O problema está quando os indivíduos invocam a justiça social como causa de preferências pessoais que impõem a outros indivíduos como um imperativo moral, uma vez que tal conduta consubstancia uma limitação ao pilar da liberdade. Ora, deve ser deixado aos indivíduos um espaço de liberdade e responsabilidade para conduzirem as suas próprias vidas.

Com efeito, o que está muitas vezes em causa sob a capa da justiça social é a justiça distributiva, mas a justiça deveria ser vista apenas como uma regra de conduta individual nas relações entre distintos indivíduos, sem que tivesse um efeito sobre o funcionamento do mercado. Pois, isso será fator impeditivo para que o indivíduo desenvolva e utilize as suas capacidades ao máximo. A experiência do bloco de leste permite-nos perceber que os mais pobres, mesmo num cenário de distribuição económica desigual, têm um nível de rendimentos e riqueza superior aquele que recebiam na economia dirigida e planificada.

Efetivamente, o que a justiça social pretende é a redistribuição de rendimentos e da riqueza, mas nem a sua maioritária aceitação faz com que se prove a validade do conceito, o qual apresenta uma

[579] HAYEK, Friedrich. *The Mirage of Social Justice*, *op. cit.*, 1993, p.65.

perversidade. Ora, resulta que havendo uma alteração na situação dos indivíduos face ao mercado, em que alguns empobrecem fruto da dinâmica da oferta e da procura, não autoriza que os mais prejudicados desenvolvam esforços por mais justiça social para compensar os prejuízos sofridos[580], uma vez que a partir desse momento o indivíduo ainda que inconscientemente perde a sua liberdade e nunca mais terá os incentivos sociais, morais e económicos para regressar de modo produtivo e competitivo ao mercado. Pelo que, como refere Friedrich Hayek, "*o termo social pressupõe a existência de objetivos comuns e conhecidos a orientar as atividades de uma comunidade; todavia não os define (...)"*[581], o que torna o conceito inoperante e vazio de conteúdo. Estas circunstâncias levam a que se entenda na esteira deste autor que a justiça social desgasta a sustentação moral da liberdade. A justiça social resulta ainda da inveja entre os diferentes indivíduos de uma sociedade, o que é resultado da sua natureza humana, de almejarem atingir a posição de outros indivíduos, mas como não o conseguem por via da competição no mercado, pela falta das habilidades, do empenho ou da inteligência, pretendem obtê-lo pela redistribuição de rendimentos e riqueza[582].

Em síntese, numa situação extrema, a justiça social é verdadeiramente antissocial, ao colocar em causa a liberdade e a

[580] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *The Mirage of Social Justice, op. cit.*, 1993.
[581] HAYEK, Friedrich. *Studies in Philosophy, Politics and Economics.* London: Routledge & Kegan Paul, 1978, pp. 242-243.
[582] Neste sentido, veja-se: HAYEK, Friedrich. *The Mirage of Social Justice, op. cit.*, 1993, p. 98; *Studies in Philosophy, Politics and Economics, op. cit.*, 1978, p. 245-247.

responsabilidade individual de todos os indivíduos pelas suas condutas e escolhas.[583].

Do pensamento clássico de justiça atrás referido resulta uma associação da justiça a uma forma de igualdade, que viria a ficar conhecida como justiça aristotélica, mas o próprio Aristóteles questiona-se sobre o significado da igualdade e da desigualdade. Este autor considera existir tanto a igualdade como a desigualdade, pelo que assume tratar-se de coisas distintas, e com o conceito de igualdade a necessitar de densificação. Na realidade, podemos ter uma igualdade de meios ou uma igualdade de resultados, mas qual delas representa a justiça social é o problema que a doutrina discute. Ora, a resposta mesmo para quem sustenta a autonomização deste conceito dependerá da justiça social que defende, uma vez que a visão socialista defenderá a igualdade de resultados, enquanto o liberalismo social já defenderá uma mera igualdade de meios. Esta última está mais intimamente conexionada com a meritocracia, defendida pelo liberalismo clássico[584]. Assim, existem diferentes justiças sociais, em que, por um lado, Leonard T. Hobhouse defende uma justiça distributiva, em que o ponto fulcral da conciliação social ultrapassa a clássica ideia liberal da liberdade natural[585], pelo que defende a redistribuição, por via de

[583] Em sentido inverso, vejam-se autores como John Rawls que defendem soluções mais igualitárias, ainda que liberais, por via da ideia de distribuição segundo um padrão de justiça distributiva.
[584] Neste sentido, veja-se: MOREIRA, José Manuel. *Liberalismos: Entre o Conservadorismo e o Socialismo.* Lisboa: PF, 1996, pp. 117 e ss.
[585] Neste sentido, veja-se: HOBHOUSE, Leonard T. *Elements of Social Justice e Liberalism*. Barcelona: Editorial Labor, 1927, com tradução espanhola de Julio Calvo Alfaro.

sistemas tributários progressivos. Contudo, esta posição de justiça como igualdade não deixou de ser contestada, como é exemplo o posicionamento de Luís Recasens Siches, que alerta para a necessidade de a igualdade ser medida, pelo que conforme afirmou:

> "*Não basta invocar a igualdade; igualdade em quê, desde que ponto de vista e como? Assim, pois, o problema capital sobre a justiça não radica na teoria dela, mas na medida da valoração que a postula (…)"*[586].

Apesar dos séculos passados o questionamento aristotélico a propósito da igualdade continua por responder, ou seja, que aspeto e que característica deve assumir a igualdade. Isso levou mais recentemente Amartya Sen a colocar a questão de saber: "igualdade de quê?", o que terá necessariamente de corresponder a algo essencial. A dificuldade está segundo nos perece em encontrar um padrão de igualdade, quando os indivíduos são tão diferentes entre si. Essa tarefa é ainda dificultada pelos distintos ambientes sociais, culturais e económicos. Trata-se, pois, de uma pergunta sem resposta possível, e aquelas que universalmente são consagradas de que *todos os homens nascem livres e iguais,* não representam qualquer resposta viável.

A referida heterogeneidade entre indivíduos, bem como os distintos ambientes de inserção tendem a promover que a desigualdade seja um elemento natural e aceitável, cuja felicidade utilitarista pode

[586] SICHES, Luís Recasens. "Los Temas de la Filosofía del derecho", in *Perspectiva Histórica y Vision de Futuro*. Barcelona: Editora Bosch, 1934, p. 35.

ocorrer num cenário de desigualdade, pelo que a resposta à questão depende das diferentes teorias que se adotem[587]. Ora, sendo por natureza os indivíduos diametralmente distintos nas suas características e aptidões, que podem representar vantagens ou desvantagens, é utópico pensar numa ideia de igualdade. Pelo que o mais natural será que em determinadas situações exista igualdade, enquanto noutras existirá desigualdade. Assim, haverá uma coexistência entre ambos. Isto mesmo resulta da teoria de Robert Nozick, que sustenta a desigualdade de rendimentos como consequência da igualdade em outro distinto parâmetro.

Em síntese, resulta como falsa a ideia que todos os homens são criados iguais, pois tal visão ignora a grande heterogeneidade existente, o que encerra uma enorme complexidade na construção de um padrão universal de igualdade, que sem margem para dúvidas não pode existir, porque se fazendo a igualdade pelo parâmetro do rendimento, ir-se-á gerar desigualdade em outros parâmetros, como seja a liberdade.

5. O pilar do individualismo

O *individualismo* não é uma ideia nova, pois, Alexis de Tocqueville já, em 1840, se referia ao individualismo como sendo «*a*

[587] Em sentido contrário à ideia de igualdade, pronuncia-se William Letwin, que afirma que "*na medida em que os sujeitos são desiguais, é racional supor que elas devem ser tratadas desigualmente e isto poderia simplesmente tanto significar maiores porções para os mais carentes como para os mais merecedores"* – LETWIN, William. *Against Equality*. London: Macmillan, 1983.

palavra recentemente cunhada»[588]. Posteriormente, o mesmo autor viria afirmar que a palavra *individualismo* era desconhecida pelos nossos antepassados, pela simples razão que a estratificação social obrigava a que cada indivíduo pertencesse necessariamente a um grupo, pelo que nenhum deles podia considerar-se como uma unidade independente[589]. Neste sentido, o termo *individualismo* foi construído como algo censurável, mantendo ainda nos dias de hoje uma conotação negativa, tanto por pensadores conservadores como por socialistas, existindo inclusivamente alguma comunhão nas críticas que apresentam ao *individualismo*. Este tipo de posições tem levado a inevitáveis abusos na conceção do *individualismo*, que não fazendo a necessária justiça aos seus defensores levou os seus detratores a nutrirem um ódio quase visceral pelas ideias que de algum modo se opõe às teses coletivistas de sociedade.

Este tipo de pensamento é possível de ser encontrado em autores como Peter L. Callero[590], que, embora admitindo que a liberdade individual de escolha e os princípios de autodeterminação apresentam virtudes, sustenta que perante um indivíduo egoísta, que alguns em sentido pejorativo designam de individualista, ficaria demonstrado que os seus interesses individuais levariam à destruição do bem comum ou coletivo. Pelo que no seu entendimento ficariam

[588] TOCQUEVILLE, Alexis de. *Democracy in America*. Ed. J. P. Mayer, trans. George Lawrence. Garden City: Anchor Books, 1969, p. 506. Tradução: a word recently coined.
[589] TOCQUEVILLE, Alexis de. *The Old Régime and the French Revolution* [1856]. Trad. Stuart Gilbert. New York: Anchor Books, 1983, p. 96.
[590] CALLERO, Peter L. *The Myth of Individualism: How Social Forces Shape Our Lives.* Lanham, MD: Rowman & Littlefield, 2009, p. 19.

expostos as limitações do *individualismo*. Porém, como tantos outros pensadores, não consegue concretizar e definir o que seja o *bem comum*, que historicamente nas suas versões mais extremas representou a bandeira de ditaduras políticas, tanto de esquerda como de direita.

Na realidade, não podemos deixar-nos guiar por estes posicionamentos quando nos debruçamos sobre o Estado pós-moderno que estamos a construir. Efetivamente, não podemos recusar a ideia de princípio que os indivíduos devem viver a vida como bem entenderem, elemento essencial ao individualismo liberal.

Também Karl Marx entrou nesta discussão[591], a propósito da aparente defesa do indivíduo isolado por Adam Smith, defendendo que o ser humano é, em sentido literal, um animal político que só se pode individualizar no seio da sociedade. Neste contexto, entendia como absurda a possibilidade de existirem indivíduos que não vivessem juntos e que não convivessem com os demais[592]. Contudo, os liberais clássicos não foram, nem são defensores dessa posição, tal como é apresentada por Karl Marx[593], uma vez que não defendiam a existência do indivíduo isolado da sociedade e do mundo. A confusão resultou da existência de um conceito distinto – o *individuo abstrato*, o qual nada tem de semelhante com o individuo isolado a que Karl Marx, bem como outros autores fazem referência nas suas obras, para criticar

[591] MARX, Karl. *Grundrisse: Foundations of the Critique of Political Economy*. London: Penguin Books, 1993, p. 84.

[593] MARX, Karl. "A Contribution to the Critique of Hegel's Philosophy of Right", in *Karl Marx: Early Writings, trans. Rodney Livingstone and Gregor Benton*. New York: Vintage Books, 1975, p. 244.

o *individualismo*. O termo *abstrato* tem por significado que determinados atributos foram abstraídos dos seres humanos reais e outros integrados para construir um único conceito, enquanto o termo *isolado* implica que exista uma pessoa que vive separada das restantes, no qual não se encontra qualquer tipo de interação. Assim, os críticos do *individualismo* confundem a abstração, que é um processo mental (interior), com o isolamento que é um processo físico (exterior), pelo que é errado pensar que o *individualismo* liberal defendia o isolamento. Pelo contrário, ele tem uma preocupação com a questão da socialização[594]. A diferença encontra-se no facto que os liberais vêm o indivíduo para lá do meio ambiente em que este se insere e, por isso, a existência do *indivíduo abstrato*.

Neste sentido, partimos do *indivíduo abstrato* como razão de ser da filosofia social e política, embora não seja possível fazer generalizações, mas apenas referir indivíduos concretos. A utilização do *individuo abstrato* é assim útil para passar das particularidades da história para as generalizações da teoria.

Em Edmund Burke encontramos críticas ao *individualismo*, no sentido que este conduz a um atomismo social, que seria destrutivo, por ignorar a natureza humana dos indivíduos[595]. Aqui a preocupação seria ver-se a sociedade como detentora de uma natureza de mera associação voluntária, criada em defesa dos interesses próprios e não

[594] Neste sentido, veja-se: SMITH, George H. "Individualism", in *The System of Liberty: Themes in the History of Classical Liberalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, cap. IX.
[595] BURKE, Edmund. *Reflections on the Revolution in France.* Harmondsworth, Middlesex: Penguin Books, 1986, p. 194.

dos interesses comuns. Efetivamente, os pensadores conservadores, como explicou Robert Nisbet, usaram na construção da sua crítica ao *individualismo* o termo "massas", enquanto agregado de indivíduos distinguível pela sua estrutura interna, que integrariam as tradições e os valores morais compartilhados[596]. Neste sentido, Edmund Burke sustentava o risco de as revoluções liberais conduzirem a um fenómeno contrário à socialização da comunidade de indivíduos, pela destruição dos laços sociais tradicionais[597].

As preocupações que estes autores manifestavam com o risco do despotismo da sociedade democrática resultam de uma ligação umbilical com a questão do *individualismo*[598]. Segundo eles, a crítica assentava nos julgamentos equivocados e numa compreensão inadequada, em que o *individualismo* tenderia a degenerar em egoísmo, porque ignoraria que é produto de uma democracia igualitária, que abolindo os poderes intermédios (poder nobiliárquico e clerical) deixaria o indivíduo isolado e indefeso contra o poder do Estado centralizador[599].

---

[596] NISBET, Robert. *Conservatism: Dream and Reality*. Minneapolis: University of Minnesota Press, 1986, p. 45.

[597] Robert Nisbet afirma que Edmund Burke seguiu a linha de Alexis de Tocqueville, que pensava que um dos grandes perigos para a democracia era a criação das "massas", na medida do maior enfase dado às maiorias e de através dos valores do igualitarismo se nivelar a sociedade, aumentando a dependência do poder político das massas, o que levaria aquilo que apelidou de *ditadura plesbicitaria* - NISBET, Robert, *Conservatism: Dream and Reality*, *op. cit.*, 1986, p. 46.

[598] TOCQUEVILLE, Alexis de, *Democracy in America*, *op. cit.*, 1969, p. 507.

[599] Segundo Alexis de Tocqueville: "*Above those men arises an immense and tutelary power that alone takes charge of assuring their enjoyment and of looking after their fate. It is absolute, detailed, regular, far-sighted and mild. It would resemble paternal power if, like it, it had as a goal to prepare men for manhood; but on the contrary it seeks only to fix them irrevocably in childhood; it likes the citizens to enjoy themselves, provided that they think only about enjoying themselves. It*

Em democracia, o poder do Estado conduziu a um fenómeno de servidão dos indivíduos, que se viram condicionados nos seus comportamentos e nas suas conveniências, impondo uma ideia de coletividade, sobre a qual lançou um sistema de regras e normas uniformes, complexas e minuciosas sobre todos aspetos da sociabilidade, tornando-os meros objetos, sem capacidade de se distinguirem dos demais. Apesar de manterem uma aparente liberdade de escolha, a verdade é que o indivíduo foi alvo de um processo que teve por escopo dirigir a sua atividade e reprimir sofisticadamente os seus comportamentos. Esse modo de ver o indivíduo não andará muito longe da analogia que o equipara a um bando de animais tímidos, em que o Estado através do governo é o seu pastor[600]. Apesar de tal evidência alguns acreditaram na utilidade das virtudes coletivas, em que as preocupações que os indivíduos deveriam ter em relação a terceiros, enquanto prossecução do bem comum, promoveriam o seu próprio interesse. Porém, como refere Edwin Lawrence Godkin, enquanto liberal clássico e, portanto, defensor do governo limitado e do comércio livre, não teve dúvidas em acompanhar uma serie de posições políticas de Alexis de Tocqueville, mas no que respeita à

works willingly for their happiness; but it wants to be the unique agent for it and the sole arbiter; it attends to their security, provides for their needs, facilitates their pleasures, conducts their principal affairs, directs their industry, settles their estates, divides their inheritances; how can it not remove entirely from them the trouble to think and the difficulty of living?" - TOCQUEVILLE, Alexis de, *Democracy in America*, *op. cit.*, 1969, p. 510.

[600] Neste sentido, observe-se: TOCQUEVILLE, Alexis de. *Democracy in America: Historical-Critical Edition of de la démocratie en Amérique*. Indianapolis: Liberty Fund, 2010 Ed. http://oll.libertyfund.org/titles/tocqueville-democracy-in-america-historical-critical-edition-vol-4#Tocqueville_1532–04_EN_1034.

perspetiva acerca do *individualismo* entendia que o seu pensamento estava influenciado negativamente pelo pensamento aristocrata europeu do qual era oriundo[601]. Acresce que entendia ser demasiado simplista a sua posição quanto ao *individualismo*, limitação que continuam a padecer os pensadores do século XX e XXI. Para Edwin Lawrence Godkin o *individualismo* era uma causa e não um efeito da democracia, em que não associava tal fenómeno ao egoísmo, como decorre do discurso de muitos dos seus críticos.

A palavra "*individualismo*" pensa-se que possa ter tido a sua génese embrionária em 1820, pelo teocrata francês Joseph Maistre, a propósito da crítica que endereçou à diversidade de opiniões religiosas e políticas face ao panorama anterior à revolução liberal francesa, de quase completa uniformidade de pensamento. Segundo este autor, o "individualismo absoluto" e a "fragmentação infinita" das doutrinas representavam um perigo, pela quebra no consenso religioso, que defendia como essencial para a paz e a harmonia social[602]. A ideia que estava subjacente era que existia liberdade em demasia face a uma religiosidade insuficiente.

A querela a propósito do *individualismo* não sendo hoje uma questão religiosa, mas na sua génese esteve a crítica à liberdade de consciência religiosa, em que se sustentou o renascimento da posição de autoridade da Igreja Católica, alicerçada numa monarquia absoluta. Neste sentido, o teocrata Hugues Felicité-de Lamennais argumentava,

---

[601] GODKIN, Edwin Lawrence. "Aristocratic Opinions of Democracy", in *Problems of Modern Democracy: Political and Economic Essays*, 3.ª ed. New York: Charles Scribner's Sons, 1898, 38–39.

[602] Neste sentido, veja-se: SMITH, George H. "Individualism", *op. cit.*, 2013, p. 14.

nesse período histórico, que o *individualismo* era causa da "anarquia das mentes", com efeitos na produção da anarquia política. Para este autor o *individualismo* seria "*poder sem obediência*" e a "*lei sem dever*."[603]

A crítica feroz ao *individualismo* nasceu assim nos pensadores contrários às ideias da revolução liberal francesa, sendo sintomáticas as críticas apresentadas por Louis Veuillot, que identifica o *individualismo* como a causa de todos os problemas da França, acusando-o de promover a divisão das mentes e dos interesses a um grau infinito, em vez de promover a união. Para si, o *individualismo* seria ainda cada um por si e cada um contra todos[604]. Na mesma lógica, Philippe Bénéton apontava que com a diversidade religiosa seguiu-se a diversidade de opiniões políticas, inclusivamente as que entendiam como radicais, isto é, os direitos individuais e o governo baseado no consentimento, que apontava como sendo os causadores das revoluções do século XVIII[605]. Deste modo, defendia um sistema político e religioso no qual os cidadãos comuns se submetessem aos superiores, como forma de contrariar o *individualismo,* entendido como corrosivo da paz e da harmonia social.

Por fim, o termo "*individualismo*" foi ainda utilizado na mesma época histórica pelos discípulos de Saint Simon como estímulo

---

[603] Neste sentido, veja-se: LUKES, Steven. *Individualism*. Oxford: Basil Blackwell, 1973, p. 4; NISBET, Robert. "Conservatism", in *A History of Sociological Analysis*. New York: Basic Books, 1978, pp. 80-117.
[604] LUKES, Steven, *Individualism*, *op. cit.*, 1973, p. 9.
[605] BÉNÉTON, Philippe. "Foreword", in *Critics of the Enlightenment: Readings in the French Counter-Revolutionary Tradition*. Ed. Christopher Olaf Blum. Wilmington, DE: ISI Books, 2004, p. xi.

do iluminismo ao liberalismo político, à liberdade de consciência, aos direitos individuais e à busca dos interesses económicos. Segundo o seu pensamento, os defensores do individualismo iluminista, ao fazerem reviver o egoísmo de Epicuro e dos Estoicos na defesa do direito ao julgamento individual, negariam a legitimidade de qualquer organização a dirigir os interesses morais da comunidade.

Na elaboração do conceito de "individualismo" devemos partir das lições que a história nos dá, sendo aí especialmente útil observar a construção efetuada por Jacob Burckhardt, em que a sua conceção de individualidade não foi efetuada em conexão com o individualismo político e económico[606]. Tal sucedeu porque partiu de sistemas de pequeno despotismo existentes na Itália do século XIV, em que para os déspotas nenhuma outra individualidade poderia ser vivida a não ser a sua e a dos seus dependentes mais próximos. Assim, a individualidade para Jacob Burckhardt encontrava-se na atenção que se devia prestar ao "eu" interior e nas características únicas da personalidade, pelo que o mesmo defendeu o desenvolvimento livre da personalidade. Isto implicou não o liberalismo económico e político, mas tão só o liberalismo cultural, que foi notoriamente vigente na Itália Renascentista do século XIV e XV.

Ao invés, para Colin Morris, o *individualismo* moderno emergiu durante a época da Renascença do século XII[607], contrariamente ao defendido por Jacob Burckhardt que o identificava

---

[606] BURCKHARDT, Jacob. *The Civilization of the Renaissance in Italy*. London: Penguin Books, 1990, p. 98.

[607] MORRIS, Colin. *The Discovery of The Individual 1050–1200.* London: University of Toronto Press, 1987, p. 7.

com o Renascimento italiano. Na perspetiva de Colin Morris nessa época construiu-se o *individualismo* pessoal, centrado no respeito pelos seres humanos individuais, o que abrangia igualmente o respeito pela natureza e opinião de todos os indivíduos[608]. Estes valores foram desde então transmitidos de geração em geração, fazendo hoje parte da cultura ocidental. Neste conceito de individualismo faz-se a distinção psicológica entre o "meu" ser (ou natureza) e o das outras pessoas. Como afirma este autor, alguns poderão argumentar que se tratou da construção do pensamento humanista, mas o mesmo pertence à mesma "família" do *individualismo*, uma vez que não podemos desassociar o respeito pela dignidade de pessoa humana do respeito pela individualidade do Homem. É pressuposto da dignidade da pessoa humana o respeito pela individualidade de cada indivíduo.

Por último, apesar de no século XVIII a Igreja Católica ser crítica do *individualismo*, isto não nos deve levar a que esqueçamos que a visão ocidental do valor do indivíduo deve muito ao cristianismo. Efetivamente, o sentimento de identidade individual também nasce com a difusão do cristianismo pelo continente europeu, que está no âmago da cultura europeia. Assim, a compreensão do conceito de *individualismo* implica a apreensão e perceção acerca da individualidade humana.

A individualidade humana decorre da discussão acerca do verdadeiro fim do Homem, que segundo Wilhelm von Humboldt corresponde ao supremo desenvolvimento das suas capacidades, o

[608] MORRIS, Colin. *The Discovery of The Individual 1050–1200, op. cit.*, 1987, pp. 3-4.

qual deve ocorrer de forma harmoniosa para que um indivíduo se considere um ser completo e consistente[609]. Nesta equação, a liberdade representa o elemento essencial a levar em consideração no desenvolvimento de tais capacidades. Neste âmbito, como defendeu o mencionado autor alemão, mesmo o mais livre dos homens fica sujeito a limitações e impedimentos ao seu desenvolvimento, quando existe uma obrigação de uniformidade de pensamento.

Existe na sociedade pós-moderna a pretendida diversidade de pensamento, em resultado da referida liberdade, mas existe também uma espécie de opressão, que sem impor restrições aos indivíduos determina um conjunto de circunstâncias que criam obstáculos ao seu desenvolvimento. Porém, cada indivíduo só pode agir num único sentido, o seu, pelo que está inevitavelmente destinado a uma atividade parcial, saindo enfraquecido quando se vê obrigado à realização de uma multiplicidade de objetivos, exigidos pela sociedade de natureza coletivista. A sociedade coletivista sugere a existência de uma união entre os seres humanos, mas a eficiência de todas essas uniões está previamente dependente do grau de independência existente e da possibilidade de combinação da independência pessoal com a intimidade do vínculo comum. Na realidade, sem essa independência o indivíduo não se poderá considerar completo, pelo que a individualidade e a diversidade combinam-se na criação de uma obra original. A natureza humana implica que todo e qualquer indivíduo dirija o seu esforço em primeira linha para a busca da individualidade

[609] SMITH, George H. "Individualism", *op. cit.*, 2013, pp. 29-36.

e do seu desenvolvimento. Essa individualidade resulta assim naturalmente da atuação em perfeita liberdade, em que a maior diversidade tende a promover o seu desenvolvimento.

Esta individualidade reduz-se a dois elementos como identifica Wilhelm von Humboldt, sendo que na sua forma mais pura se pode encontrar sob a designação de "ideia", enquanto na sua substância, forma ainda imperfeita, se pode encontrar como "perceções sensoriais"[610]. Assim, a individualidade resulta da substância das perceções sensoriais com a forma que lhes é dada através das ideias. Por isso, quanto mais inovadora for essa substância (perceções sensoriais) mais sublime será a forma daí resultante, corporizada através das ideias. A substância irá misturar-se na forma e, esta, ir-se-á fundir na substância, pois será dessa união da forma com a substância, ou da diversidade com a unidade individual, da qual resultará a conjugação perfeita das duas distintas naturezas, que coexistem no indivíduo.

O ideal aqui subjacente, tendo em consideração a coexistência dos seres humanos, resulta de uma união em que cada um se esforça para se desenvolver, dentro da sua própria e íntima natureza e, por sua própria causa, não para um fim coletivo. A existência do *individualismo* não coloca em causa que o mesmo possa ser posteriormente utilizado em prol da união das várias e distintas individualidades. E tal assim é, porque as exigências físicas e morais

[610] SMITH, George H. "Individualism", *op. cit.*, 2013, pp. 29-36.

levarão à união dos seres humanos em comunidades sociais, religiosas, políticas e económicas.

Foi o *individualismo* que historicamente deu origem à descoberta de novas realidades, no qual cada uma das épocas que se seguiram suplantou a anterior. Acontece que foi a diversidade existente na vida humana, pela intercomunicação e união cada vez maior de todos, que tornou possível a criação da atual sociedade, com o *individualismo* a assumir um papel fundamental. Neste sentido, devemos defender a preservação e a promoção do pensamento individualista, enquanto defesa da individualidade de cada ser humano, segundo o qual cada um deve manter uma liberdade absoluta para se desenvolver por si só, na sua própria individualidade.

O desenvolvimento da própria individualidade torna imperativo que os seres humanos sejam livres para formar opiniões e para expressar as suas ideias sem limitações, pelo que se apresentam como nefastas todas as ideias que impliquem uma limitação do desenvolvimento intelectual e moral dos indivíduos. Não se pretende defender que a liberdade não deva ter condicionantes, pois a liberdade de uns não se deve tornar um incómodo para outros, isto é, não lhes deve causar um dano. Porém, aqui estamos no plano das ações, visto que no plano das ideias, do pensamento e do intelecto as mesmas devem beneficiar de uma absoluta liberdade.

Ainda que admitamos algumas condicionantes, a realidade é que a diversidade não representa um risco ou um perigo, mas antes uma vantagem, até que a humanidade se torne apta para reconhecer todos os lados da verdade, a qual tem mais do que uma face. Por isso,

estes princípios não devem ser apenas aplicáveis às ideias ou às opiniões, mas, igualmente, aos modos de ação e comportamentos dos indivíduos. Sendo a sociedade imperfeita deve admitir-se opiniões divergentes, o que inclui também a diversidade de caráter, pelo que nas coisas que não digam primeiramente respeito ao "outro", as individualidades (*individualismo*) devem ser afirmadas. Efetivamente, sem a preservação do caráter da pessoa humana, ou seja, da sua individualidade, não será possível construir uma sociedade pacífica, harmoniosa e de progresso individual e social.

O desenvolvimento da individualidade deve assim ser visto autonomamente como um elemento essencial ao bem-estar e não apenas como algo que é possível encontrar na civilização, instrução, educação e cultura. É que, não são estes elementos que dão origem à individualidade humana, mas, pelo contrário, todos esses elementos dependem da pré-existência da individualidade. O problema encontra-se no facto da espontaneidade individual dificilmente ser reconhecida, como tendo qualquer valor intrínseco ou merecendo consideração por si só, pelos modos comuns de pensar. Porém, a maioria da sociedade encontra-se entorpecida, pelo que a espontaneidade não faz parte do ideal da maioria dos pensadores morais e sociais, sendo vista como um entrave à aceitação geral das ideias que esses pensadores entendem ser o melhor para a comunidade jurídica.

Também John Stuart Mill fazia referência como Wilhelm von Humboldt ao objetivo supremo de assegurar a individualidade e o seu desenvolvimento, baseados nos dois elementos referenciados pelo

pensador alemão, a liberdade e a diversidade[611]. Através da sua união é que surgiria a excelência individual e a diversidade de pensamento e de ação, da qual resultaria a criação original. Na verdade, a natureza humana não é uma máquina que deva ser construída segundo um modelo pré-determinado, para exercer um conjunto de atividades, e para ter uma multiplicidade de comportamentos, ela, é antes, uma "árvore" que se desenvolve e cresce em todas as direções, de acordo com a tendência existente no seu interior.

No mundo pós-moderno admite-se que o nosso entendimento nos possa pertencer, mas, já não ocorre o mesmo, no que respeita aos nossos desejos e impulsos. Também a possibilidade de possuir impulsos próprios é vista com restrições, decorrentes de existir um aparente perigo ou uma armadilha para a sociedade. No entanto, os impulsos e os desejos não devem ter um tratamento distinto das crenças, uma vez que os impulsos apenas se apresentam como perigosos quando não exista o devido equilíbrio entre os vários objetivos que lhes estão subjacentes. O problema não está nos impulsos e nos desejos dos indivíduos, mas na fraqueza das consciências. Assim, a integridade da sociedade passa pela própria defesa do *individualismo*, visto que aqueles que promovem os seus próprios desejos e impulsos, isto é, a sua própria natureza, que representa o seu caráter, estarão a contribuir para a paz social e para o seu desenvolvimento harmonioso. Aqueles que defendam impulsos e desejos alheios estarão desprovidos de caráter, pelo que quem julga

[611] MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006.

que a individualidade não deve ser encorajada deve sustentar que a sociedade não precisa de uma natureza forte.

Houve uma época em que o elemento da espontaneidade e da individualidade existiam em excesso na sociedade, ao contrário do que sucedia com o princípio social, sendo que essa situação se inverteu, pelo que na atualidade existe escassez de individualidade. Nessa época existia uma enorme dificuldade em implementar regras de conduta que obrigassem os indivíduos a controlar os seus impulsos, ao ponto de ser necessário instituir leis para controlar os indivíduos. Por isso, deu-se a explosão legislativa, com as leis a tornarem-se parte do problema da deficiência de impulsos e preferências, devido à censura implementada por via legislativa. A própria mente dos indivíduos foi subjugada, o que nos deveria obrigar a questionar se não seria o inverso a condição desejável da natureza humana? Há atualmente uma tendência de subjugação do individuo a um conjunto de valores e princípios, que não sendo os seus, são de forma insidiosa impostos numa tentativa de uniformização do caráter de todos os indivíduos. Na realidade, muitos indivíduos por convicções culturais ou religiosas acreditam que este é o destino dos Homens e que não existe espaço para o *individualismo*. Contudo, isso coloca em causa a natureza humana, a sua liberdade de desenvolvimento, de formar o seu próprio caráter e de se aperfeiçoar. A tentativa de acabar com o *individualismo* por via do seu enquadramento dentro de certos limites, decorrentes do aparente conflito com os direitos e os interesses de terceiros, não leva a que o indivíduo se torne mais perfeito e nobre. Efetivamente, a possibilidade do indivíduo desenvolver a sua individualidade, para

além do valor que tem para si próprio, acarreta também um valor considerável para os demais.

É uma evidência que para evitar que os indivíduos mais fortes interfiram nos direitos dos mais fracos e indefesos é necessário dispensar a devida proteção, mas sustentar a existência de regras rígidas de justiça tem um efeito nefasto e perverso sobre o desenvolvimento das capacidades e dos sentimentos dos indivíduos, que acabam por ter de assumir os valores e os princípios de outros como padrão. Como sustentava John Stuart Mill o despotismo podia até não ter os seus piores efeitos quando ficasse salvaguardada a manutenção da individualidade[612].

Apenas com o *individualismo* é possível promover o desenvolvimento dos seres humanos, pois somente dessa forma, se consegue ter indivíduos cada vez mais aptos, que se possam mostrar úteis à sociedade e que, inclusivamente, possam ter uma utilidade majorada para aqueles que permaneceram num estado de subdesenvolvimento ou que permaneceram na inércia da sociedade coletivista. A sua conduta poderá representar um elemento de atração sobre os outros indivíduos, pois, não podemos esquecer, que a originalidade é uma questão importante nas relações humanas. Tratar-se-á de um exemplo que outros poderão seguir como representativos de condutas mais esclarecidas e de novas verdades. Isto não poderá ser criticado por nenhuma teoria coletivista. É verdade que este contributo não poderá ser prestado por todos, mas todos dele poderão beneficiar

[612] MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006.

com o que se inovará e com o desenvolvimento humano que será atingido. Assim, deve insistentemente referir-se a importância de permitir que o génio humano esteja inserido num ambiente de liberdade.

Porém, atualmente os indivíduos encontram-se perdidos por entre a multidão de seres inertes, em que na política é quase uma trivialidade referir que a opinião pública governa o mundo. Isto é, o quarto poder resultante da junção dos Mídias e das massas. O único poder que merece essa qualificação são as massas e os governos, em que estes últimos se tornam o órgão das tendências e os instintos das massas. Porém, essas massas representam a mediocridade da sociedade e não o que de melhor existe nela, uma vez que os seus pensamentos e ideais derivam de outros indivíduos medíocres, que se dirigem a essas massas ou falam por elas, através de meios de comunicação cada vez mais sofisticados. Isto conduz a governos e a um Estado medíocre. Face a essa tendência generalizada, de um poder dominante fundado na opinião das massas, existiria um contrapeso corretivo que seria o *individualismo,* em que se encontram as superiores eminências do pensamento.

É nestas circunstâncias que os indivíduos excecionais não deviam ser excluídos, mas, pelo contrário, deveriam ser encorajados a atuar de uma forma diferente das massas, tendo em conta que hoje o que se vê é um esforço de uniformizar e estandardizar o pensamento. Nesta época deveremos ver os comportamentos divergentes das massas como um mérito e um serviço em prol da sociedade, capturada

não por uma tirania política, mas pela tirania da opinião pública[613]. É, pois, necessário que se promova a diferença de pensamento, algo que a ditadura cultural vem ostracizando. Em síntese, não existe nenhum fundamento para que a existência humana seja construída sobre um reduzido número de modelos ou padrões. Se uma pessoa possui um tolerável senso comum e experiência, o seu próprio modo de estabelecer a sua existência é o melhor, não porque é o melhor em si, mas porque é o seu próprio modo.

Por seu lado, é notório que a opinião pública tornou-se intolerante a qualquer demonstração marcada pelo *individualismo*. Isto sucede porque a opinião pública é incapaz de ter inclinações assentes na diferença e na diversidade, bem como é notório o esforço na padronização das condutas e no desencorajamento dos excessos. Neste sentido, o público encontra-se mais disposto do que nunca a aceitar a prescrição de regras gerais de conduta, esforçando-se para fazer com que cada um se conforme com o padrão aprovado. Como sucede na generalidade dos casos em que existem ideais que excluem metade do que é desejável, o padrão instituído representa apenas uma mera imitação da outra metade, fundados em princípios e valores fracos. Assim, verifica-se a existência daquilo que John Stuart Mill apelidava de despotismo do costume[614], o qual representa um obstáculo permanente ao avanço humano e ao espírito de liberdade ou

[613] Como referia John Stuart Mill o homem e, ainda mais a mulher, podem ser acusados de fazer "o que ninguém faz" ou de não fazer "o que todo o mundo faz", sendo objetos de uma observação depreciativa como se tivessem cometido uma grave desconsideração ou crime moral - MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2016.

[614] MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2016.

de melhoria dos indivíduos. O único meio existente para o aperfeiçoamento ou para a melhoria é a liberdade, a qual está em oposição à influência do costume.

É da combinação de todas estas causas que resulta o aparecimento de um conjunto de obstáculos ao *individualismo* e, consequentemente, à individualidade do ser humano, pelo que não se afigura fácil ver como ela poderá resistir ao chamamento do bem comum e do coletivismo. A exigência que todas as outras pessoas se assemelhem a nós mesmos tem vindo a crescer, fruto de uma tendência de uniformização, em que todos os desvios individualistas são tidos como impios, imorais e até contrários à dignidade da pessoa humana. Assim, a sociedade torna-se incapaz de conceber a diversidade, o que vem a afetar a própria construção dos sistemas tributários, que vêm a ser inseridos nessa ótica de limitação da liberdade.

Na atualidade existe uma ideia incorreta de que os indivíduos possuem liberdade para agir com base nas suas convicções e pensamentos, quando na realidade o modelo social acentua o controlo, os constrangimentos e as limitações à liberdade individual comportamental e de desenvolvimento individualista do seu "eu", o que é concretizada, entre outros modos, por via dos condicionamentos impostos pelos sistemas tributários.

Neste existe uma evidente conexão entre a individualidade e a ação pública, em que esta última é desenvolvida sob a ideia do bem-estar público (Estado de bem-estar ou Estado social), porquanto parte de uma ideia pré-concebida que existem insuficiências que a ação

individual não resolve[615]. Assim, apesar da ideia incontestada dos benefícios do mercado, de onde resulta em teoria a ideia da abstenção de intervenção do Estado, que deixaria aquele o papel da maximização do bem-estar, tal não vem sucedendo com o crescimento desmesurado da ação pública[616].

Com efeito, tem sido sob a justificação da necessidade de proceder à redistribuição de rendimentos que se tem promovido a ação pública[617]. A ideia que lhe está subjacente é que uma melhor redistribuição do rendimento conduzirá a uma melhoria no bem-estar social[618]. A consequência vem sendo para além da diminuição da liberdade individual, a perda de eficácia da economia e, paradoxalmente, do próprio bem-estar. Este é o cenário que vem sustentando a intervenção do Estado, mas que segundo Arthur Seldon padece de vários problemas, como sejam, o repentino

[615] Neste sentido, veja-se: CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolho Individual*, *op. cit.*, 2008, p. 167.
[616] Com efeito, mesmo o pensamento de Adam Smith, fundado na ideia favorável à economia de mercado, pela qual ficou conhecida como a ação da "mão invisível", já condescendia com a ação pública, embora numa versão minimalista face à realidade com que hoje o mundo se depara. Assim, entendia que cabia à atuação pública do Estado garantir o respeito de direitos fundamentais, nomeadamente, o direito à propriedade privada; proteger os titulares desses direitos contra a violência, o roubo e a fraude, por via do estabelecimentos dos adequados meios coercitivos; tutelar os direitos violados, quer pela via administrativa, quer pela via judicial, com o escopo de garantir a reparação dos danos; e proteger os bens nacionais, tanto os públicos como os privados, contra as agressões externas - CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolho Individual*, *op. cit.*, 2008, p. 169.
[617] Nesta matéria veja-se, entre outros, MARÍN QUEMADA, José María; GARCÍA-VERDUGO SALES, Javier. *Bienes Públicos Globales, Política Económica e Globalización*. Barcelona: Ariel Economia, 2003, pp. 23 e ss.
[618] Estas políticas redistributivas são promovidas por via da introdução de impostos de natureza progressiva, o que modifica o resultado obtido pelo funcionamento do mercado.

intervencionismo, sem aguardar pela resposta do mercado, que em muitas situações poderia obter resultados mais favoráveis ao bem-estar; a dimensão gigantesca da ação pública, que não reflete nem resolve os desejos individuais dos cidadãos; e o excessivo prolongamento temporal da ação pública[619], quando já se tornaram concorrenciais à ação privada, mais adequada às necessidades individuais[620].

---

[619] A ação pública pela sua natureza não admite os seus erros ou insuficiências, pelo que dificilmente existe o seu recuo, derivado aos seus custos políticos, pelo que tendem a eternizar-se, que muitas vezes tendem a satisfazer um conjunto de votantes, que muitas vezes não são representativas da vontade geral, nem eficientes face aos objetivos pretendidos. Por este motivo, tem sido proposto em alguns ordenamentos jurídicos, nomeadamente, nos EUA, a introdução em algumas matérias de *sunset clauses*, com aplicação inclusivamente a matérias de natureza tributária, que têm por escopo criar limites temporais à vigência de diplomas legais e medidas políticas, permitindo a sua extinção automática, pelo decurso de certo período temporal, como forma de evitar as dificuldades e impossibilidades da sua remoção a *posteriori*. Esta corresponde a uma proposta destinada a combater a hiperatividade do Estado, caracterizado por uma excessiva regulamentação de todos os aspetos da sociedade, em resultado de uma atuação assente em interesses especiais e em promessas, que o Estado não pode cumprir ou pagar, pelo que esta medida defende que os governos sejam controlados por instrumentos que efetivem a democracia ou que tenham um autodomínio sobre as suas atuações. Neste sentido, veja-se: KOUROUTAKIS, Antonios; RANCHORDÁS, Sofia. *Temporary De-Jurification: Sunset Clauses at a Time of Crisis*. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2594307. Acedido em 15 de março de 2019; VISWANATHAN, Manoj. *Sunset Provisions in the Tax Code: A critical evaluation and prescriptions for the future*. Disponível em http://www.nyulawreview.org/sites/default/files/pdf/NYULawReview-82-2-Viswanathan.pdf. Acedido em 15 de março de 2019; FERREIRA, Rui M. Zeferino. "A modificação dos modelos de governação do Estado: A utilização das «*sunset clauses*», *op. cit.*, 2016, pp. 345-352.

[620] Neste sentido, veja-se: SELDON, Arthur. *The Dilemma Of Democracy: The Political Economics of Over-Government*. [s. l.]: Institute of Economic Affairs, 1998, com tradução para a língua portuguesa, *O Dilema da Democracia: A Economia Política do Excesso de Governo*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2000, pp. 55 e ss.

Porém, se temos aqueles que justificam a intervenção pública ancorados na ideia de que as externalidades negativas representam uma insuficiência de provisão de bens pelo mercado, que afetarão o bem-estar dos indivíduos, do lado contrário, outros sustentam as falhas do setor público, o que no pensamento de James Buchanan promove igualmente insuficiências. Por seu lado, Mancur Olson salienta que os círculos eleitorais tendem a influenciar os ciclos económicos, favorecendo políticas de crescimento de custos no curto prazo, com efeitos a longo prazo, os quais são suportadas pelos impostos, mas que conduzem muitas vezes a bens públicos desnecessários ou em excesso face às necessidades reais[621].

As profundas modificações económicas do final do século XX e início do século XXI vieram tornar evidente que o Estado de bem-estar atingiu um ponto de insustentabilidade financeira, e até moral, reclamando-se da excessiva intervenção do Estado contra o natural individualismo[622], uma vez que a justiça não se basta com uma mera igualdade redistributiva. Assim, a ação e as escolhas públicas têm mostrado que o indivíduo perdeu a sua liberdade pela promessa de uma maior segurança. E, diz-se promessa, porque avaliados os resultados dessa ação pública de bem-estar, os resultados ficam longe

[621] OLSON, Mancur, *The Logic of Collective Action*, *op. cit.*, 1971 (1965). Igualmente sustenta que os gastos políticos tendem a favorecer determinados grupos específicos, em que os interesses difusos e não organizados de indivíduos saem prejudicados, o que conduz a que problemas reais de falhas de mercado sejam multiplicados por falhas de intervenção do setor público.

[622] Neste sentido, veja-se: CAMPOS, Diogo Leite de. "As Garantias dos Contribuintes: A Terceira Geração", *op. cit.*, 2006.

dos prometidos[623], com a grave consequência de gerarem um fenómeno de irresponsabilidade pessoal dos indivíduos.

Por isso, alguns autores defendem o imposto negativo[624], com eliminação de deduções fiscais e de outras ajudas, para garantir a eliminação da burocracia, mas igualmente para efetivar adequadamente uma ajuda a quem verdadeiramente dela necessita. Esta opção daria cumprimento à ação pública de correção de desigualdades na distribuição da riqueza, com a necessária redução do Estado de bem-estar. Contudo, encerra uma dificuldade ao nível dos incentivos, porque desincentiva a produtividade a partir do momento que lhe é garantido um nível de rendimento, bem como implica um custo financeiro pesado para o Estado, em especial nos países em que

[623] A este propósito Milton Friedman utilizará o termo de "logro" para qualificar os resultados da ação pública, para quem os programas assistenciais são ineficientes, por os qualificar em situações em que o beneficiário ao gastar consigo o dinheiro de outrem (contribuidor) ou por o sujeito beneficiário gastar com outrem o dinheiro de outrem (contribuidor) tornarem-se uma fonte de ineficiência. Isto é, criou-se um sistema que os contribuidores não beneficiam diretamente da sua comparticipação, mas antes, são terceiros os beneficiados, que tendem a ficar numa situação confortável, excluída de qualquer responsabilidade individual e, por seu lado, o Estado mesmo reconhecendo a eficiente deixa de conseguir reverter a ação pública. Este autor viria a defender a eliminação da multiplicidade de regimes de ajuda social e, em contrapartida, criação de um imposto negativo sobre o rendimento. Neste sentido, vejam-se: FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. *Freedom to Choose*. New York: Harcourt Brace Jovanovitch, 1979, com edição portuguesa Publicações Europa-América, sob o título *Liberdade para Escolher*, Lisboa, 1980; GALBRAITH, J. Kenneth. *The Affluent Society*. Boston: [s. e.], 1969; SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William. *Economia*. Lisboa: McGraw-Hill, 1999; TIXIER, Gilbert. *L'impôt sur le Revenu Négatif*. Paris: Revue de Science Financière, 1969, pp. 111 e ss. Em sentido crítico, veja-se: DE BASTO, Xavier. *O Imposto Negativo de Rendimento.* BCE, vol. XVI, 1973, pp. 11 e ss.

[624] O imposto negativo corresponde à ideia de atribuição de dinheiro sob a forma de subsídios para que os beneficiários complementem o seu rendimento, enquanto mínimo que permita viver num patamar de dignidade. Neste sentido, veja-se. OCDE. *L'Impôt Negatif sur le Revenue,* Paris, 1974.

existe uma percentagem muito grande da população abaixo do nível de dignidade fixado, o que em si mesmo já levanta muitas dificuldades práticas. Por último, esta ideia corresponde a um mero paliativo de redução da pobreza, uma vez que não é apto a eliminá-la, tornado apenas os indivíduos pobres menos pobres, mas ainda assim numa situação de pobreza, uma vez que o limiar da dignidade tende a ser colocado a um nível baixo por constrangimentos financeiros.

A finalidade da sociedade é o bem comum, o que não é afastado pelas teorias individualistas, pelo que corresponde ao fim último de todos os indivíduos, mesmo que individualmente considerados. Daqui resulta que o interesse comum não é propriedade nem se confunde com os interesses do Estado. Por isso, não se pode reconduzir ao Estado aquilo que cada individuo veja como correspondendo à sua conceção de bem comum[625], nomeadamente, não á admissível conceber o Estado de bem-estar como altruísta e o mercado privado e individualista como egoísta.

Desta visão do Estado de bem-estar resulta a excessiva regulamentação de uma ação pública padronizada, o que impede o desenvolvimento do pluralismo económico, que paradoxalmente é o último causador das falhas ao nível do bem-estar. É, pois, errado ver o individualismo como contrário à sociedade de bem-estar e à

[625] Neste sentido, veja-se: SCHUMPETER, Joseph. *Capitalism, Socialism et Democratie*. Paris: Pyotéque, Payot, 1972, p. 331. Também James Buchanan defende que existe entre as ideias de mercado e de Estado, a ideia de sociedade civil, composta por uma abrangente diversidade de individualismos. Neste sentido, veja-se: MOREIRA, José Manuel, *Filosofia e Metodologia da Economia em F. A. Hayek, ou a Redescoberta de Um Caminho Terceiro para a Compreensão e Melhoria da Ordem Alargada da Interacção Humana*, *op. cit.*, 1994, pp. 311 e ss.

solidariedade. O interesse comum deve ser visto como o resultado da colaboração de todas as individualidades, não carecendo de um poder público (Estado) forte, que proporcione bens e serviços públicos, que mantém uma intromissão sobre a iniciativa privada, mesmo depois do mercado ter corrigido as suas falhas. Assim, o elemento social não deve ser misturado com a ação governativa, mas antes deve corresponder à revalorização da sociedade civil como garante das liberdades, do individualismo e da eficiência entre o Estado e o mercado. O reaparecimento da importância da sociedade civil[626] e do individualismo, sem enfraquecer o Estado, tornaria o mesmo num Estado subsidiário, assente num mercado aberto e na liberdade de iniciativa, com uma clara compartimentação entre as áreas em que se admite a ação pública e aquelas outras que devem ser prosseguidas pelo mercado.

Neste sentido, o bem-estar social não deve ser visto como um exclusivo da ação pública do Estado[627], que encontra em Friedrich Hayek um defensor de um setor independente[628]. Por isso, surge com

---

[626] Sobre o papel da sociedade civil ou de organizações espontâneas, enquanto correspondestes a um terceiro setor, Friedrich Hayek afirmará que "*the public sector should not be conceived of as a range of purposes for the pursuit of which the government has a monopoly, but rather as a range of needs that government is asked to meet so long and in so far as they cannot be met better in other ways … "*– HAYEK, Friedrich, *The Mirage of Social Justice*, *op. cit.*, 1993, p. 49.

[627] Neste sentido, veja-se, o pensamento de Christian Watrin, em BASÁÑEZ, Federico. *En Busca de un nuevo modelo para la economia: la Teoria Economica y la Acción Humana*, n.º 13 (enero-marzo), Madrid, 1993. Este autor sustenta que a função de bem-estar tal como a económica não pertencem ao Estado, mas à sociedade civil.

[628] Este autor sustentou o seu entendimento nos seguintes termos: *"it is most importante for a healthy society that we preserve between the commercial and the governmental a third independent sector which often can and ought to provide more effectively much that we now believe must be provided by government. To develop*

razão a crítica à substituição da responsabilidade individual por uma justiça aparente, que deu lugar à justiça social e criou o Estado de bem-estar[629], fundado numa segurança ilusória[630].

É fundamental reter que o bem comum, isto é, a defesa do bem-estar social, não se deve confundir com a ação governamental, mas antes, pode ser igualmente promovido por organizações espontâneas e independentes. Estas entidades podem ter o escopo de prosseguir as finalidades públicas, que essa excessiva visão centrada na ação pública do Governo impede, quando assume o monopólio da ação pública das medidas de bem-estar (*Estado Fiscal* e Social)[631]. Daqui decorre gerar-

this independent sector and its capacities is in many fields the only way to ward off the danger of complete domination of social life by government. (…) To develop this independent sector and its capacities is in many fields the only way to ward off the danger of complete domination of social life by government" - HAYEK, Friedrich. *The Mirage of Social Justice*, *op. cit.*, 1993, pp. 50-51.

[629] Como afirmou Lord Acton: "*… Se, pelo contrário, os gastos referentes à saúde, educação, habitação, fossem realizados diretamente pelos indivíduos, não há dúvida de que também os outros gastos se fariam de forma diferente, e, em princípio, com maior responsabilidade"* – ACTON, H. B. *The Morals of Markets*. Londres: Longman Group, 1971, com tradução espanhola, *La Moral del Mercado.* Madrid: Unión Editorial, 1878.

[630] Sobre este posicionamento, veja-se: LUND, Brian, *Understanding State welfare: Social Justice or Social Exclusion*, *op. cit.*, 2002, p. 122. Este autor defende a responsabilidade individual por substituição da responsabilidade coletiva, uma vez que a segurança ilusória do Estado tende a fortalecer a intervenção do Estado, com base em impostos progressivos em constante crescimento, a que Joseph Schumpeter designou de *Estado Fiscal – Der Steurstaat* -, o qual não garante maior justiça.

[631] Segundo a lei de Gresham, a reivindicação por alguns (na maioria das vezes uma minoria) de maiores meios públicos para a satisfação dos seus interesses particulares leva outros a segui-los, por via da adoção do mesmo comportamento (seguidismo sociocultural), gera um crescimento exponencial dos gastos públicos com o objetivo de atingir o igualitarismo, cujo processo nunca terá um fim, com a consequência de não gerando mais justiça social criar fenómenos de insatisfação, ineficiência, desperdício e de abusos.

se um fenómeno de irresponsabilidade individual, pelo que o Estado de bem-estar social promoveu o definhamento da moral individual[632].

Na realidade, o funcionamento do mercado é compatível com a ideia de solidariedade, sendo inclusivamente uma exigência do seu funcionamento, pelo que a falta de solidariedade individual não é uma falha do mercado, mas da conjuntura institucional existente ao redor do indivíduo, que impedem que este assuma as suas responsabilidades no seio social[633]. Portanto, quer a solidariedade desenvolvida pelos indivíduos, sociedade civil ou quaisquer outras organizações espontâneas não é incompleta, nem imperfeita, quer a promovida pela ação pública estatal é completa e justa. Pelo que a solução não está no aumento crescente da justiça social, mas na redescoberta do lugar e valor da justiça.

Sob esta perspetiva, resulta que as opiniões que se distinguem da corrente defensora da ação pública estatal constituem quase um ato

---

[632] Neste sentido, veja-se: HERNANDÉZ PACHECO, Javier. "Reflexiones sobre el Sentido Humano del Capitalismo", in *Cuadernos del Pensamiento Liberal*, n.º 9. Madrid: Unión Editorial, 1987, pp. 61-86. A ação pública foi fundada numa aparente irracionalidade do mercado, favorecendo a ação coletiva em detrimento das ações individuais, o que teve o efeito paradoxal de reduzir a caridade à ação pública governamental, e ao mesmo tempo construiu a ideia que o mercado é imoral e egoísta. A ideia de solidariedade deve emergir do sentimento individual de cada um, e não de um qualquer sistema de poder.

[633] Neste sentido, veja-se: UREÑA, Enrique M. "Teología, Moral e Economía em la sollicitudo Rei socialis: el problema de su interrelación", in Fernando Fernández, *Estudios sobre la encíclica Sollicitudo Rei Sociales*. Madrid: Unión Editorial, 1990, pp. 73 e ss. Segundo a crítica deste autor à conceção do Estado de bem-estar social "*a legitimação ideológica do intervencionismo apoia-se no pressuposto gratuito de que o Estado é o gestor e representante real dos interesses gerais, do bem comum, dos mais débeis, ao passo que o pensamento liberal estaria ai serviço do mercado, do individualismo exacerbado (...) da exploração dos pobres pelos ricos, do benefício particular como motivação exclusiva e contrária ai humanismo solidário*".

danoso para a sociedade. Sendo certo que quando estejamos perante condutas e comportamentos que, causem danos injustificáveis a outros indivíduos, os mesmos poderão ser sujeitos a controlo e limitação. Contudo, quanto às questões que digam apenas respeito ou primeiramente ao próprio indivíduo, o individualismo deve-se impor. Isto torna que os indivíduos nos dias de hoje sejam seres infelizes, pois já o pensamento de Wilhelm von Humboldt referia que:

> "(…) *todo o ser humano tem de permanentemente canalizar os seus esforços, e ao qual tem de prestar atenção, especialmente quem pretender influenciar os seus semelhantes, é a individualidade do poder e do desenvolvimento"*. [634]

Para este efeito, é necessário dar cumprimento e salvaguardar o pilar da liberdade, de onde resulta a possibilidade de existência da diversidade, que dificilmente pode ser compatibilizado com a existência do pensamento coletivista, tradicionalista e costumeiro. Isto sucede porque, por exemplo, a tradição e o costume têm subjacente uma ideia de perpetuação e permanência do Estado social e cultural conhecido, criando a conformação e a inércia que não é compatível com a natureza humana.

Portanto, não se pode aceitar a reconstrução da natureza humana segundo um mesmo modelo, com condutas e comportamentos preordenados e definidos, quando a sua natural individualidade impõe

[634] HUMBOLDT, Wilhelm von, *Esfera e Deveres do Governo*, in MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2006, p. 24.

o seu livre desenvolvimento em todas as suas vertentes, só assim se garantindo que o génio humano encontrará as melhores soluções e tomará as melhores opções. A questão será de não aceitar como natural a obediência a uma ordem social estabelecida, que acabe por controlar os comportamentos e as condutas primordiais para a sua sobrevivência. Por outras palavras, a sociedade não deve ter o poder de controlar, limitar e impedir o livre desenvolvimento da individualidade.

Tal como asseverava John Stuart Mill "*nos nossos tempos, da classe mais alta da sociedade à mais baixa, todos vivem como que sob o olho de uma censura hostil e temida*"[635], o que continua a ser totalmente aplicável aos tempos pós-modernos, é que a vontade própria continua a ser vista como um perigo para a manutenção da sociedade ou da ordem social vigente. Ora, mostra-se totalmente inaceitável que se continue a ver o individualismo como propiciador da natureza corrupta do ser humano, quando o que se promove é contrário a essa própria natureza de liberdade e de evolução do individuo.

A tentativa de uniformizar o pensamento e a ordem social não é o meio mais adequado para atingir os valores de bem-estar e de igualitarismo, uma vez que a natureza humana impõe como único caminho possível o individualismo. O desenvolvimento da individualidade é tanto mais importante para o próprio como para

[635] MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2016, pp. 112-113.

todos os demais indivíduos, que dela também beneficiam. Como refere o autor citado:

> "*Os meios de desenvolvimento que o indivíduo perde ao ser impedido de satisfazer as suas inclinações com prejuízo para os outros são maioritariamente obtidos à custa do desenvolvimento de outras pessoas"*[636].

Daqui resulta que estar sujeita a predeterminações e a regras acerca da justiça, tanto social como tributária, limitando o que não afeta o bem-estar de terceiros, em nada propicia o desenvolvimento dos outros, antes prejudica irremediavelmente o seu próprio desenvolvimento. Pelo que tudo o que tenha por escopo impedir o desenvolvimento da individualidade terá uma natureza de despotismo, seja qual for a justificação que seja apresentada.

A individualidade e o desenvolvimento devem ser vistos como duas faces de uma mesma realidade, em que cada uma delas exige a outra, em especial o desenvolvimento implica que se promova a individualidade. Isto permite-nos sustentar de forma análoga que o desenvolvimento económico, enquanto elemento fundamental até para os defensores do Estado de bem-estar, o que exige o incremento da individualidade na sociedade. O mesmo quer dizer a necessidade de seguir as teses individualistas de desenvolvimento.

É necessário criar um ambiente propício ao desenvolvimento e ao crescimento, o que exige dar liberdade à individualidade, ou seja, à criatividade humana. Para o efeito, é fundamental modificar os

[636] MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2016, p. 116

sistemas tributários, quando estes promovem uma limitação à liberdade económica dos indivíduos e, indiretamente, dos comportamentos sociais. Nas palavras de John Stuart Mill para "*(...) que haja pessoas geniais é necessário proteger o solo em que crescem"*[637].

Para tanto, segundo o citado autor haverá que garantir aquilo que aqui designamos de pilar da liberdade, pois os seres mais evoluídos serão pela natureza das coisas os mais individuais. Ora, este pensamento está totalmente afastado da sociedade pós-moderna, em que a ideia de sociedade e de Estado de bem-estar transformou a natureza humana dos indivíduos em seres amorfos, baseados na ideia de serem as massas a dominar o mundo contra o individualismo e a genialidade dos indivíduos. O Estado tornou-se assim uma mera caixa-de-ressonância das massas e do pensamento coletivo medíocre, quando a evolução da humanidade nos ensina que as grandes conquistas tiveram origem nos indivíduos e na sua individualidade. Por isso, não é o Estado que cria uma sociedade ou um mundo melhor, mais justo e equitativo, mas, pelo contrário, o indivíduo. Com vista a atingir esse objetivo necessita de ter liberdade e de não ser o pensamento individualista reprimido. Ainda que inconscientemente, os constrangimentos e os limites impostos pelo Estado e pela sociedade são incompatíveis com a defesa do pilar da liberdade, nomeadamente, com a liberdade de desenvolvimento. A liberdade constitui assim o farol de guia para a pós-modernidade e para a

[637] MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2016, p. 118.

construção de um sistema tributário mais justo, que assente nos pilares da liberdade e do individualismo.

O poder exagerado que ao longo do último século se veio a atribuir às massas, e que constitui uma realidade insofismável, exige a adoção de um modelo de freios e contrapesos, de modo a garantir que não são criadas ditaduras sociais e culturais. Neste âmbito, a solução conduz à necessidade de acentuar a individualidade, como contraponto ao pensamento de mediocridade das massas. Pois, na atualidade, em redor da natureza progressiva dos impostos, da justiça tributária e das taxas marginais crescentes, vigora a tirania da opinião, pelo que urge que quebrar essa tirania por novas ideias quanto a estes assuntos.

Igualmente, não é hoje possível continuar a sustentar ideias únicas para a globalidade do mundo. Ou seja, é impraticável a adoção de um modelo mundial, tanto para um sistema social como para um sistema tributário, uma vez que os indivíduos têm diferentes individualidades, conceções sociais, culturais e morais. Esta é uma consequência da natureza humana – a diferença -, e como diferentes não é possível defender a permanência de soluções únicas nem a perpetuação de soluções do passado. Aceitar tal coisa corresponderia a negar a condição da natureza humana do individuo.

Na atualidade vive-se uma ditadura dos costumes e dos comportamentos, o que constitui um obstáculo ao pilar da liberdade e ao espírito de progresso e de desenvolvimento, sendo a liberdade a fonte do desenvolvimento, que sem ela se desvanece, quer economicamente, quer social e culturalmente. Este não é um problema apenas do espaço peninsular, mas de todo o ocidente, em que a justiça

é confundida como sinónimo de conformidade ao costume, pelo que devemos associar a falta de progresso ou evolução do mundo à paulatina diminuição da individualidade. Erradamente o mundo empreendeu uma luta contra o individualismo (e individualidade), em favor da ideia de coletividade, com base na ideia que serão os indivíduos todos iguais, esquecendo, por um lado, a importância e o papel das elites numa sociedade e, por outro, as diferenças existentes entre os distintos indivíduos. Isto conduziu a um processo destruidor, baseado na uniformidade da sociedade e dos seus elementos, impondo que todos sigam uma mesma linha de pensamento e de comportamentos, por recurso a um conjunto de normas e regras, muitas delas, de natureza tributária, que para além das necessidades financeiras do Estado, têm por escopo impor comportamentos e opções aos indivíduos-contribuintes.

A ideia de tornar todos os indivíduos iguais tem sido tentada, mas sempre através de uma igualação por um padrão baixo. E, por outro lado, o facto de se ter promovido o desaparecimento das elites, levou a extinguir um contrapeso que existia com as massas, levando a que estas exerçam na atualidade uma excessiva influência sobre o Estado e a respetiva governação.

É preciso ver, em particular, no que se refere à Europa, que o desenvolvimento se ficou a dever exatamente ao individualismo, à pluralidade de opções e de pensamentos, bem como à liberdade que sempre lhe esteve associada com a introdução das soluções coletivistas nos últimos 100 anos tem decorrido uma regressão deste processo de crescimento, fruto das limitações à liberdade e à diversidade. Desta

combinação de circunstâncias criou-se um pensamento, transformado em crença e dogma, contra o individualismo e a individualidade, que importa ser defendida como se deixa demonstrado nas linhas anteriores, para sustentar quer o pilar de liberdade, quer o desenvolvimento.

Tradicionalmente discute-se a soberania dos Estados, ou a perda dela, mas previamente a essa questão cumpre discutir o problema da soberania do indivíduo, que se apresenta de inegável maior importância, quando a soberania de um Estado é baseada num povo e, consequentemente, pelo conjunto de indivíduos que dele fazem parte. A questão é complexa, porque importa perceber qual é o limite para a soberania do indivíduo sobre si próprio, qual o momento em que a sociedade possui autoridade sobre o indivíduo, que parte da vida humana deve pertencer à individualidade e que parte será pertença da sociedade.

Do ponto anterior, quando se discutiu a individualidade, resulta que à individualidade, isto é, à soberania do individuo sobre si próprio, pertencerá aquilo que diz primeiramente e principalmente respeito ao próprio indivíduo. Este é o núcleo reservado ao indivíduo, à sua soberania pessoal, pelo que à sociedade pertencerá o que a ela diga respeito. Por isso, não se apresenta como legitimo que se presuma a existência de um contrato, que efetivamente não existe, para concretizar a exigência de obrigações sociais, que têm por efeito, senão mesmo como intenção programada, introduzir constrangimentos e limitações às condutas e comportamentos dos

indivíduos. Estas acabam por constituir uma agressão à esfera de soberania dos indivíduos.

É evidente que a soberania individual que se preconiza, não pode ir ao ponto de prejudicar os interesses dos outros, que devemos entender como direitos, bem como terá de se aceitar a existência de limites e sacrifícios em prol da defesa da sociedade e dos seus elementos constituintes de danos. Assim, o elemento que deve balizar o campo de pertença de cada um dos lados é aferir se existe ou não um prejuízo para os interesses de terceiros. Porém, quando tal não suceda, deve existir uma absoluta liberdade de atuação, com o individuo a assumir todas as consequências daí resultantes.

A ideia de que os indivíduos são por natureza egoístas e irresponsáveis não corresponde à realidade, mas antes, a uma argumentação das teses coletivas, pois resulta da sua natureza o apoio mútuo e a capacidade de discernir o bem do mal, pelo que a imposição de conceções sobre a orientação da sua vida é totalmente contrária à soberania do indivíduo, que melhor do que qualquer outro saberá onde encontrar o seu bem-estar. Essa situação de bem-estar ou de felicidade é diferente em cada individuo, pelo que não é possível unifica-la numa única conceção e, essa tentativa, tem o efeito inverso de criar a infelicidade e fatores desincentivadores do desenvolvimento da conduta humana.

A verificação da existência de opressão à individualidade constitui assim um dos limites à possibilidade da sua limitação, pois, deve-se por princípio, salvaguardar o pilar da liberdade, devendo a punição do individuo resultar das consequências das suas condutas e

não por lhe serem aplicadas deliberadamente pela sociedade, com o escopo de punir condutas que não se adequam ao pensamento e orientação vigente. Isto é, não devem resultar da tentativa de impor uma determinada moralidade ao indivíduo.

Apenas devem ser admitidas regras para proteger os indivíduos das condutas e comportamentos de outros, não primeiramente de si próprios, pelo que esse é o pressuposto para admitir uma ação de retaliação e de reparação. A maior dificuldade encontra-se em conseguir separar os efeitos pertencentes a cada uma das esferas, porque, dirão alguns, que não será possível que uma pessoa que tenha uma ação grave não afete terceiros indivíduos, tanto aqueles que lhe estão próximos como os demais elementos de uma sociedade.

Porém, não deve ser esta dificuldade a conduzir a um entendimento diferente, no sentido que as ações ainda que imprudentes e danosas para si, não causando consequências danosas diretas nos outros indivíduos, os seus comportamentos e condutas não devem ser proibidos, constrangidos ou limitados, pelo simples facto de poderem ser vistos pela sociedade como um mau exemplo para os demais indivíduos, de uma sociedade.

Em suma, quando estamos perante um dano evidente ou um risco de o mesmo ocorrer, tanto para o indivíduo como para a sociedade, não deveremos invocar o pilar da liberdade, mas antes o da moralidade ou da lei, ainda que alguns casos, de menor gravidade, a sociedade possa suportar o dano, para garantir a liberdade do indivíduo, sem outras consequências. Daqui resulta que os gostos e as preocupações só dizem respeito aos indivíduos, pelo que estando

dentro da sua soberania individual não deve sofrer a condenação da sociedade e, muito menos, a sua opressão. Assim, deve ser vista dentro do pilar de liberdade.

Também, no sistema tributário, é possível verificar a influência da moralidade contra a liberdade, como sucede por exemplo com a forma como o jogo é tributado. Pois, essa tributação tem subjacente a condenação do jogo como algo nocivo para a sociedade, pelo que esta, através do Estado, criou restrições e limitações à liberdade, através da tributação agravada do jogo e, consequentemente, ao desenvolvimento da individualidade de cada indivíduo. Esta corresponde a uma intolerável intromissão nos divertimentos de cada indivíduo, que só a si dizem respeito, não existindo um dano para a sociedade, pelo que corresponde a uma agressão contra um determinado tipo de comportamentos e de prazer.

No mundo moderno passaram a florescer as sociedades fundadas no princípio democrático, onde nas sociedades ditas mais democráticas surgiu um sentimento da maioria, contrário a qualquer estilo de vida mais sumptuoso e de sucesso, de uns indivíduos em relação a outros, levando a que se criassem regras de modo a limitar ou a impedir tais circunstâncias. Neste sentido, cria-se um sentimento adverso contra as classes mais abastadas e de censura sobre determinados modos de vida. É, neste contexto, que surgem os sistemas tributários de impostos de taxas progressivas, os quais têm por principal objetivo impedir a situação descrita e baseada na ideia de uma justiça de resultados e não de meios. Como refere John Stuart Mill, criou-se "*um sentimento associado à ideia de que o público tem*

o direito de veto em relação ao modo como os indivíduos hão-de gastar os seus rendimentos"[638]. O modo mais fácil e simples de o conseguir foi através da imposição pela maioria democrática de um sistema tributário assente no princípio da progressividade e da captura da governação[639]. Pois, subjacente encontrava-se a ideia que um indivíduo mesmo, com base no talento ou do trabalho, não deveria ganhar mais que o comum dos indivíduos. Ora, esta visão ou aquela outra que penaliza mais que proporcionalmente o empenho, o êxito e o trabalho inovador deve ser vista como a introdução de um limite e de um constrangimento ao pilar da liberdade dos indivíduos. Esta circunstância conforme se afirmou está dependente da opinião das massas populares, a quem lhes está acometido o poder ilimitado de modificar as leis, nomeadamente, as tributárias, visando prosseguir uma determinada moralidade de sociedade.

A sua simples possibilidade encerra o perigo de hoje vivermos numa época em que o Estado, a sociedade e as massas populares defendem que "*cada individuo tem o direito social absoluto de que todos os outros ajam como ele próprio deve agir"*[640], o que representa o mais grave ataque ao pilar da liberdade, não o reconhecendo na prática, bem como a instituição de uma verdadeira ditadura moral ou sociocultural.

---

[638] MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, 2016, p. 151.
[639] Por seu lado, John Stuart Mill entendia na sua época que poderia *tornar-se infame aos olhos da maioria possuir mais do que uma pequena quantidade de propriedade, ou qualquer provento que não resulte do trabalho manual.* Esta visão é hoje plenamente atual - MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit*., 2016
[640] MILL, John Stuart, *Sobre a Liberdade*, *op. cit.*, p. 154.

É necessário criar um modelo de sociedade, onde se inclui um sistema tributário moderno, que garanta a plena liberdade, não sendo aceitável que uma parte da sociedade, ainda que maioritária, possa impor a sua moralidade aqueles que a contestam. Tal a ocorrer deverá ser visto como um ato limitativo de outros indivíduos e, por isso, um ato opressivo.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

PARTE V
O TRIBUTO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E ESPANHA

CAPÍTULO VII
O TRIBUTO E A TRIBUTAÇÃO

1. Introdução: tributos e tributação

Quando falamos em tributo devemos levar em consideração a sua origem histórica, cuja palavra resulta do latim – *tributum,* e ainda do verbo *tribuere*, que tem por significado distribuir ou dar à comunidade (tribo), isto é, compartilhar uma parte da coleta (colheita) pelos demais membros de uma organização social. Assim, os tributos surgem como um elemento fulcral para a organização social, como garante da sua continuidade e sobrevivência, através da disponibilização por cada um dos membros de algo para o bem comum, de acordo com a sua capacidade contributiva.

Neste sentido, o sistema tributário compreende um ato concreto de onerar (tributar) o conjunto da comunidade, como resultado da prosperidade gerada, para que os seus membros se sentam seguros dentro da comunidade, gerando-se a justiça através de um intercâmbio que mantêm a organização social unida.

Também, para a compreensão da natureza dos impostos, mostra-se fundamental o conceito de tributo e os princípios que tem subjacente, quando observamos que na atualidade a critica aos sistemas tributários está concentra na perda de compreensão daqueles

que contribuem face aquilo que recebem do Estado. Efetivamente, os sistemas tributários de uma forma generalizada não conferem uma adequada contrapartida ao esforço individual e ao trabalho dedicado e produtivo dos indivíduos-contribuintes[641]. Assim, a falta de uma troca apropriada entre dever de pagar impostos e direitos ou prestações estatais[642] leva a que mais tarde ou mais cedo se desencadeiem revoltas sociais e revoluções políticas.

Na atualidade não é possível mais ver os tributos como na antiguidade, em que os mesmos consistiam em pesados sacrifícios, ainda que mesmo aí, sempre tenha estado subjacente um pacto (contrato aparente) de troca, mas que com os séculos mais se aproximam da generosidade do que qualquer outra coisa. Em suma, a tributação tem uma origem antiga e representa simbolicamente aquilo que os contratualistas entendiam ser o *contrato social* pelo qual os indivíduos prescindem de uma parte da sua natureza humana de seres livres e individuais, para em troca receberem assistência e proteção. Porém, quando essa troca não se torna efetiva, congruente e compreensível para os indivíduos, surgem as crises do tributo e dos

[641] Problemas semelhantes, decorrentes da injustiça entre o volume de impostos pagos e as contrapartidas dadas pelo Estado, estão historicamente na base do surgimento de revoluções sociais e políticas, bastando para tanto observar a revolução liberal francesa, que partiu de uma necessidade de limitar o lançamento de impostos por parte do Estado. O mesmo sucedeu com a Guerra de Independência Americana, desencadeada não por diferentes visões sobre os princípios da liberdade e da democracia, mas precisamente motivada pelo excesso de tributos exigidos pelo Reino inglês às colónias americanas.

[642] De modo algo semelhante sucederam as coisas com os tributos religiosos, por falta de uma contrapartida adequada entre o pagamento e a suposta e hipotética benevolência e proteção divina, o que acabaria sempre se ser aceite como um ato de fé.

sistemas tributários, pela consciência da injustiça da tributação. É esta a fase em que pensamos nos entrar nesta época de pós-modernidade.

Com efeito, existe um desequilíbrio patente entre estas duas esferas, ou seja, entre a elevada carga tributária e a contrapartidas conferidas pelo Estado. Esta realidade vem criando as inevitáveis tensões políticas e sociais. Diga-se que mesmo as tentativas insipientes de mudança e reforma nos sistemas tributários, que acima de tudo tentaram ser populares e eleitoralistas, nunca mudaram a natureza do tributo nem os princípios dos sistemas fiscais ocidentais[643], antes os consolidou passado o ímpeto de mudança e de reforma. Isto é, amiúde os impostos são reduzidos, mas não mexendo na sua natureza e princípios, bem como nos fins do Estado, a situação inicial retomará à sua posição inicial, agravada em algumas situações.

Como se verá mais adiante, os tributos, em particular os impostos, têm um forte impacto social, pelo que o sistema tem necessidade de ser modelado de forma a ter em conta não só as necessidades de financiamento do Estado, mas fundamentalmente os referenciados pilares da liberdade, da individualidade e da justiça do individuo, na relação de contrapartidas que se estabelece por via do pagamento de impostos. Ao longo do século XX debateram-se várias teorias científico-económicas, integradas nas escolas de pensamento socialista e capitalista, mas o mais importante é que o tributo nunca

[643] Uma das poucas tentativas históricas de modificar verdadeiramente a sua natureza e princípios ocorreu com a revolução leninista que tentou restaurar o conceito de tributação comunitária e participativa, mas que sempre esteve condenada ao fracasso por se basear numa intolerável limitação da liberdade individual. Ainda assim teve a virtualidade de se repensar o princípio da solidariedade.

mais regressou à sua natureza contratualista, pois foram construídos sistemas tributários sem contrapartidas adequadas e justas. É este o panorama em que hoje nos encontramos.

Importa, desde já, ter presente que a ideia de redistribuição de rendimentos e de riqueza, subjacente aos sistemas tributários ibéricos, pode também ocorrer nos sistemas tributários regressivos e proporcionais, embora tal princípio tenha sido erradamente associado em exclusivo aos sistemas tributários progressivos. Por isso, o modelo seguido tem sido o da oneração dos indivíduos com maiores rendimentos, segundo taxas marginais crescentes, ou seja, taxas nominais mais do que proporcionais. Nesta histórica discussão, os seus defensores fundam os seus argumentos, por um lado, na justiça e na igualdade de rendimentos e de riqueza, como decorrência direta e necessária do princípio da igualdade e, por outro, nos pretensos efeitos negativos da pobreza e das desigualdades sociais.

Embora esta seja a atual narrativa, inicialmente foi defendida na doutrina os sistemas tributários proporcionais, enquanto tributação na proporção da riqueza e dos rendimentos de cada um[644]. Porém, foi perdendo espaço face às ideias dos sistemas tributários e dos impostos progressivos[645]. Por exemplo, para John Stuart Mill a progressividade correspondia a um "roubo" progressivo, visto na doutrina espanhola como um confisco da riqueza pessoal e, que bem assim, encerra riscos

[644] Este princípio foi defendido entre outros por Adolph Wagner, F. Edgeworth, Gaston Jèze, H. Sigwick, Arthur Pigou e Richard Musgrave.
[645] Neste sentido, veja-se: BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças, op. cit.*, 1987.

de fuga de pessoas e capitais[646], não sendo por acaso que os rendimentos de capitais podem ser tributados em Portugal de forma proporcional e que os Estados têm programas de atração de contribuintes estrangeiros. Contudo, alguns autores como Ugo Mazzola vieram afirmar que a progressividade é uma vitória da democracia, mas a realidade mostra que este modelo veio contrariar a *regra de Edimburgo*, segundo a qual nenhum imposto sobre o rendimento poderia ser tido como justo se não deixasse os contribuintes na mesma posição relativa.

Como do ponto de vista estritamente jurídico-tributário não é sustentável, outros autores tentam justifica-lo por outras ordens de razão. Isso mesmo sucede com Edwin Seligman e Frank Taussig, que defendem a progressividade para corrigir a ordem social, o que na sua ótica não é conseguido pelo sistema tributário proporcional[647]. Este é o pensamento dominante na europa ocidental e em especial em Portugal e Espanha, levando Ernesto Valcárcel a sustentar que a progressividade se apresenta como uma exigência do princípio da igualdade[648]. Esta questão está ligada ao problema do Estado

---

[646] Apesar de defender o modelo progressivo, Pío Ballesteros reconhece os perigos da fuga de pessoas e capitais – BALLESTEROS, Pío. *Manual de Hacienda Pública, op. cit.*, 1940, p. 291.

[647] Neste sentido, veja-se: SELIGMAN, Edwin. *Progressive Taxation in Theory and Practise*. Baltimore: Ed. da American Economic Association, 1894, com tradução para a língua francesa sob o título *L'impôt Progressif en Théorie et en Pratique*. Trad. Francesa. Paris: V. Giard e E. Brière, 1913.

[648] VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", *op. cit.*, 1980, pp. 159 e ss. Por outro, existem autores que defendem que a progressividade deve abranger o sistema tributário como um todo coerente, não se devendo analisar separadamente cada um dos impostos, o que os leva a sustentar que no modelo de progressividade podem conviver impostos proporcionais com os impostos progressivos, como são exemplos: NEUMARCK,

democrático, pois, fruto das suas regras de funcionamento, pela abertura do voto a quem não paga impostos, mas que em muitos casos é beneficiário de subsídios, acaba por eternizar a progressividade, por esta se mostrar claramente vantajosa a uma grande maioria da comunidade jurídica[649].

Este ambiente foi propicio à disseminação pelo mundo dos sistemas tributários progressivos, em especial nos países que possuem extensos Estados sociais[650], o que leva à utilização de um conceito impreciso de justiça social, sem que nunca se discuta a sua justificação. Porém, é necessário ultrapassar tal apreciação redutora, uma vez que sendo a igualdade face à lei também aplicável ao nível do património de cada indivíduo, tal implicará uma perigosa aproximação aos princípios do coletivismo.

2. A ideologia do tributo moderno

O individuo é resultado do ambiente cultural em que está inserido e se desenvolve, pelo que o pensamento humano é consequência do passado apreendido pelo individuo do presente, o que influenciará a construção das suas teorias. Por certo, neste contexto terá uma especial influência um conjunto de instituições, como seja a família, o Estado e a igreja. É no contexto familiar que se dão as primeiras aprendizagens sobre o que consistirá viver em sociedade,

---

Fritz, *Princípios de la imposición*, *op. cit.*, 1974, p. 219; BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*, *op. cit.*, 1963, p. 223.

649 Este problema foi alvo de alerta por parte de Vilfredo Pareto.

650 Neste sentido, veja-se: BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*, *op. cit.*, 1963, p. 182.

nomeadamente, a coexistência com os fenómenos da riqueza e do bem-estar, bem como as regras sobre a liberdade, enquanto indivíduos inseridos numa comunidade de relações humanas.

Isto leva a que, se crescemos em famílias e estruturas sociais economicamente inferiores, se recorra a uma associação da inferioridade com a honestidade, enquanto a riqueza é associada à desonestidade e à injustiça, criando-se assim um argumento justificativo e desculpante para não se estar numa condição económica mais favorável[651]. Este pensamento acaba por ser perpetuado de geração em geração, dando origem a um ciclo vicioso de desculpabilização e vitimização. Por isso, a sociedade atual baseia-se muito no pensamento acerca da culpa e, bem assim, em preceitos morais, pelo que nos países ibéricos e mediterrânicos, ao contrário do que se passa em países calvinistas, em que a riqueza é vista como algo positivo (virtude), domina tal ideia como uma causa da pobreza, que o catolicismo os faz aproximar de Deus, enquanto os que beneficiam da riqueza estarão longe dele. Apesar da igreja católica viver em absoluto estado de riqueza, na mente da sociedade vê-se como justificada a expiação da riqueza dos indivíduos bem-sucedidos, sem que a primeira seja questionada. Por isso, é para esta moralidade é indiferente à circunstância de saber se os indivíduos mais abastados trabalharam muito para atingir uma condição económica mais favorável ou, se para

[651] Outro exemplo que é bem conhecido da sociedade ocidental é a ideia que os trabalhadores da função pública pagam impostos por todos os outros que praticam evasão tributária.

tal, fizeram muitos sacrifícios pessoais e profissionais. Isto porque, da riqueza resulta para sempre "*um véu de culpa*" [*un velo de biasimo*][652].

Os conflitos gerados entre a riqueza e a pobreza foram fundados pelo debate entre o pensamento do capitalismo liberal e do marxismo, que no caso dos países mediterrânicos de Portugal e Espanha, a que se pode juntar a Itália, existe uma terceira linha de pensamento que promove esse conflito. Essa terceira linha de pensamento resulta da doutrina social da igreja católica, que influencia o desenvolvimento e o crescimento da sociedade como mediador entre essas duas visões[653]. Assim, neste contexto, o indivíduo enfrenta o dilema dos seus comportamentos tanto puderem encontrar-se entre o bem e o mal ou, entre o justo e o injusto, como resultado da necessidade da vivência em sociedade, num misto de sobrevivência e opressão[654].

A pobreza não pode ser vista com o valor de uma virtude, mas deve ser sempre apreendida como uma condição de sofrimento e insatisfação, que antes de ser consequência da insuficiência económica deriva da escassez de ambições (*individualismo)*. Aqueles que tenham grandes ambições e um comprometimento sério de alcança-lo dificilmente sofrerão de pobreza, pois a riqueza é, em primeiro lugar, interior e discriminatória. Isto sucede porque, se refere à quantidade

[652] SIRI, Armando. *FLAT TAX – La Rivoluzione Fiscale in Itálias è Possibile.* [s. l.]: Passa Porta, 2016.
[653] A moral católica continua a educar no sentido que o dinheiro é representativo do mal e, portanto, como algo negativo para o desenvolvimento dos indivíduos e das comunidades.
[654] A este propósito Thomas Hobbes utiliza a expressão de "*homo homini lupus"*, in *De Cive*, *op. cit.*, 1998.

de desejos que cada indivíduo ambiciona, bem como à sua energia para os concretizar. Por isso, o estado de insuficiência ou de carência só é possível de ser ultrapassado com os desejos e ambições individuais, pois, na sua falta, nenhum objetivo próprio há para ser alcançado.

A evolução do indivíduo ao longo dos séculos mostra-nos que não existe impossíveis para a raça humana, apenas desejos e ambições que a natureza humana os pode concretizar mais tarde ou mais cedo. Portanto, a riqueza é um direito de todos aqueles que têm esse desejo e ambição, os quais já devem ser vistos em si mesmos como uma riqueza. Assim, o único dever do Estado nesta matéria é garantir a existência das condições necessárias para que os indivíduos possam em liberdade prosseguir os seus desejos e ambições. Contudo, o tempo atual é de existência de um Estado que impõe limitações e constrangimentos à prossecução das suas ambições, através da proliferação de normas e de punições, tanto legais como morais.

A atuação do Estado vem limitando o investimento e o desenvolvimento, bem como o empreendorismo e a inovação. Isto é, a sociedade tornou-se fortemente punitiva das condutas e dos comportamentos que saiam fora do modelo civilizacional adotado, o que afeta aqueles que têm aspirações e que são ambiciosos e inovadores.

O ataque que se verifica em especial contra riqueza, é efetuada por via do sistema tributário, que penaliza mais que proporcionalmente as classes sociais com um maior nível de riqueza. Ora, um Estado que ataque a riqueza não pode ser visto como cumpridor do princípio da justiça tributária. Como se salientou, o sistema tributário, em conjunto

como o Estado de bem-estar, representam o ataque à individualidade humana, de onde derivam os desejos e as ambições dos indivíduos. Esta circunstância tem conduzido os indivíduos a um estado de desmotivação e de inércia. Isto acaba por produzir efeitos perversos sobre a economia e a própria sociedade de bem-estar.

A falta de incentivos ao livre desenvolvimento do indivíduo conduz ao enfraquecimento da própria sociedade. Pois, com a difusão de uma certa moralidade, em que a riqueza deve ser punida quanto maior ela seja, levou ao enfraquecimento dos países, à falta de perspetivas e a um maior nível de pobreza. Estas circunstâncias são particularmente visíveis nos países mediterrânicos, onde se inserem Portugal e Espanha. Por isso, é necessário incutir o espírito individualista, assenta na liberdade, nos desejos, nas ambições, no progresso e na inovação, o que implica modificar o sistema tributário e por inerência o modelo de Estado. Assim, se fará as sociedades prósperas e se evitará o círculo vicioso da pobreza.

CAPÍTULO VIII
O SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

1. Considerações iniciais

Quando se começa a discutir o problema do sistema tributário português e espanhol, devemos começar pela complexidade dos mesmos. É hoje impossível que um contribuinte "médio", mesmo que interessado, consiga conhecer todas as leis, as instruções administrativas, as interpretações e as decisões judiciais e arbitrais que moldam o sistema tributário, o que representa para os indivíduos um "calvário" normativo. Ora, por exemplo, basta observar que só nos códigos tributários o sistema tributário português é composto por mais de 1700 disposições legais, cuja interpretação muitos especialistas têm dificuldades. Logo, os contribuintes nunca terão a certeza que a interpretação que fazem dessas normas jurídico-tributárias é a mais acertada e, consequentemente, que seus comportamentos são corretos. A falta de compreensibilidade do sistema tributário conduz à incerteza e à insegurança jurídica quanto às práticas tributárias, às obrigações e às declarações que devem ser efetuadas pelo indivíduo-contribuinte.

Na realidade, ninguém compreende como deve atuar para estar absolutamente dentro da legalidade tributária, quanto às disposições jurídico-tributárias, às obrigações principais, obrigações acessórias e às interpretações e instruções administrativas. O risco de incumprimento tributário neste cenário é enorme, tanto pela complexidade e incompreensibilidade do sistema tributário como pelo facto de ser uma fonte da evasão tributária e de corrupção. Ao invés

de se ter caminhado no sentido da simplificação tributária, o panorama tem-se agravado, em especial pela proliferação de obrigações acessórias e pela grotesca instabilidade e insegurança jurídica no campo tributário.

Em Portugal e Espanha estima-se que um contribuinte português seja obrigado a despender de cerca de 243 horas anuais, e um espanhol despenderá de cerca de 152 horas anuais para cumprirem as suas obrigações fiscais, enquanto países como o Luxemburgo, Suíça, Noruega e Estónia necessitam de gastar apenas 55, 63, 83 e 84 horas anuais para cumprirem as mesmas obrigações fiscais. Acresce que no espaço ibérico é ainda necessário guardar durante muitos anos os documentos fiscais, o que no caso português atinge uma década, para que possam ser requisitados pela fiscalização.

Ora, para além de se ter privatizado a gestão da cobrança de impostos, ainda se impõem aos contribuintes obrigações fiscais acessórias desproporcionais e excessivamente onerosas do ponto de vista financeiro, a que acrescem os custos administrativos para os contribuintes. Esta situação é particularmente greve quando estão em causa indivíduos que se dedicam a uma atividade independente, como sejam os empresários em nome individual e, ainda, aqueles que sendo trabalhadores assalariados aufiram remunerações superiores aquelas que seriam necessárias à sua sobrevivência.

Com o descrito, ao contrário de se criar um ciclo de riqueza, desenvolveu-se um ciclo de pobreza, uma vez que nenhum país poderá prosperar se os seus cidadãos, que se esforçam por criar riqueza, são perseguidos pelo Estado, através da sua administração tributária, por

via do confisco. Na realidade, assiste-se a uma punição da riqueza, em que o sucesso profissional e os correspondentes ganhos, bem como os sacrifícios e os riscos incorridos para a obtenção de um determinado padrão mais elevado de rendimentos é alvo de restrições, limites e de confisco por parte do Estado. Cada vez mais se torna um ato de coragem iniciar uma atividade empresarial ou fazer investimentos num projeto de qualquer natureza, em face da excessiva burocracia, dos sacrifícios que implicam, dos riscos desproporcionados riscos, da incerteza e da insegurança jurídica. Neste cenário devemo-nos questionar sobre o que fazer, sendo que deve estar fora de causa os comportamentos adotados no último século, ou seja, de aceitar que determinados indivíduos vejam metade do rendimento capturado pelo Estado.

Esta realidade limita a propriedade e a riqueza de um país e, indiretamente, dos seus membros, pelo que tem natureza de castigo a condenação dos indivíduos a um ciclo de pobreza. A sua existência é empreendida através da lei e do excesso de regulamentação, o que compreende a existência de normas "obscenas", que só depois de implementadas os seus próprios criadores se apercebem dos efeitos produzidos sobre os rendimentos.

Na realidade, apesar das tentativas de imposição de limites constitucionais, nomeadamente, ao défice e à constituição de divida pública e, bem assim, de se encontrar consagrado um princípio constitucional, embora sem estar devidamente concretizado, que proíbe o confisco, não existem limites ao dano e à intervenção do Estado. Apesar das boas intenções de vez a vez declaradas pelos

governos nacionais, independentemente da sua ideologia, o facto é que os sistemas tributários perdem a cada ano a sua coerência e tornam-se cada vez mais complexos. Ainda que, a jusante, se tenham, por exemplo, introduzido as declarações pré-preenchidas, a montante agravou-se o sistema tributário com a introdução contínua de novas obrigações acessórias.

2. A responsabilidade pela atual situação

Os defensores o Estado de bem-estar sustentam que este modelo ajudará todos aqueles que dele necessitem. Porém, quando se analisam as normas tributárias essa aparente bondade não se encontra presente, observando-se, pelo contrário, a existência de um conjunto de obstáculos que são erigidos contra a liberdade dos indivíduos e que afetam a justiça tributária.

Este sentimento de injustiça está na base do enorme número de litígios existente entre os indivíduos-contribuintes e a administração tributária, bem como na origem de grande parte das situações evasão tributária, que em muitos casos deve ser vista como uma reação à atuação de confisco do Estado. Por isso, não se pode aceitar que se tome o todo pela parte, uma vez que nem todos aqueles que se colocam numa posição de litígio com a administração tributária promovem uma situação de evasão e de fraude tributária. Uma parte significativa dos litígios diz respeito a indivíduos-contribuintes que se revoltam contra os abusos fiscais e que exigem justiça tributária para aquilo que deve ser por natureza um Estado de direito.

Com efeito, não se pode admitir que nas questões tributárias se estabeleça uma presunção que contrarie o princípio geral de direito que até prova em contrário todos os contribuintes são inocentes ou que o imposto que lhes é coativamente e contra a sua vontade exigido não é devido. Porém, é isto que acontece nos atuais sistemas tributários, por via de normas legais que permitem à administração tributária inverter o ónus da prova, o qual em determinados casos constitui uma prova diabólica para o contribuinte. Por isso, está a ser violado ou, pelo menos, adulterado o princípio em que a cobrança de tributos está sujeita ao ónus da prova daquele que pretende cobrar. O que ocorre na prática é que qualquer indivíduo que invoque um direito legal tem de provar que eles têm base jurídica. Isto ocorre apesar de a jurisprudência reconhecer reiteradamente e, assim ter declarado, que cabe à administração tributária demonstrar e provar as acusações fiscais que imputa aos indivíduos-contribuintes. Inclusivamente, as instâncias judiciais superiores têm vindo a declarar que face a toda a dúvida razoável caberá à administração tributária comprovar a reivindicação dos tributos que entenda devidos.

Contudo, apesar das decisões dos tribunais superiores, a realidade atual é a da persistência de condutas e de comportamentos que as contrariam, com o escopo de cobrar aos contribuintes por via da inversão da responsabilidade de demonstração do imposto pretendido. A constante reiteração desse comportamento atentatório contra os indivíduos demonstra que a administração tributária exerce muitas vezes condutas que consubstanciam abusos de poder, gerando um estado de sujeição dos indivíduos-contribuinte face ao Estado.

Para paralisar as exigências da administração tributária, os indivíduos-contribuintes são obrigados a prestar onerosas garantias, o que é resultado da existência de uma presunção de culpa que recai sobre o individuo, até que este demonstre o contrário. Só após este itinerário complexo o indivíduo poderá conseguirá ser reconhecido como inocente. A isto acrescem os custos financeiros em que incorre para demonstrar a sua inocência.

Neste contexto, mostra-se urgente que o Estado tenha uma intervenção para restaurar o Estado de direito, mas nem os parlamentos nem os governos eleitos democraticamente estão dispostos a tal, o que decorrerá do fenómeno ensinado por James Buchanan, quanto à ação dos eleitos politicamente não ir nunca representar os interesses da coletividade, mas antes os interesses da maioria que os elegeu (grupos de interesses). As decisões públicas irão, não no sentido da maximização do interesse coletivo, mas no da maior satisfação dos interesses dos membros dessa coligação maioritária, ao mesmo tempo que os custos são desviados para os membros da comunidade excluídos dessa coligação. Pelo contrário, será mais do seu interesse (dos eleitores) a imposição de limites às decisões públicas e à elaboração de políticas públicas, quer para minimizar o risco de se encontrarem em minoria, quer porque as coligações maioritárias têm tendência a preterir as decisões que conferem o maior benefício agregado.

A este fenómeno acresce outro, resultante da sociedade continuar a ver esses indivíduos-contribuintes com rendimentos elevados, isto é, acima de um patamar mínimo de sobrevivência, como

indivíduos que pela sua natureza humana irão ser tentados a praticar a evasão e a fraude tribitária. Neste sentido, os defensores desta posição sustentam a necessidade destes indivíduos serem perseguidos e punidos para se alcançar a justiça face à situação de todos os outros cidadãos. Na realidade, faz-se uma inconcebível associação da riqueza à fraude e evasão tributária e da pobreza à honestidade e retidão de princípios, pelo que os primeiros precisariam igualmente de sofrer de alguma forma, pela intervenção do Estado, enquanto defensor dos menos privilegiados, por via do agravamento tributário.

A criação de um sistema tributário nestas condições parece ter com único escopo colocar uns indivíduos contra os demais, para que terceiros retirem vantagens desse confronto, através da limitação da sua liberdade. Assim, os sistemas tributários peninsulares são severamente injustos, prejudicando tanto os indivíduos como o crescimento e o desenvolvimento económico destes países. Por isso, torna-se premente a reforma tributária assente na introdução de uma taxa plana aplicável ao rendimento dos indivíduos, em que por princípio caberá ao Estado sem prévias expiações demonstrar os comportamentos fraudulentos e evasivos dos indivíduos-contribuintes, que até esse momento, deve ser tratado como inocente, sem limitações ou restrições ao seu património.

3. O setor tributário

A administração tributária tem ao seu dispor um extenso conjunto de instrumentos para perseguir os indivíduos-contribuintes. Nesse campo é especialmente preocupante a utilização generalizada

da avaliação indireta de rendimentos. Porém, sempre que se ataca este *status quo*, os defensores desse mecanismo invocam como argumento a acusação de populismo, mas é necessário trazer para este debate a ciência jurídica e económica, bem como o racionalismo e o realismo jurídico.

Outra medida que teve por escopo o aparente combate à evasão tributária, conhecido em Portugal como o sistema eletrónico do *e-fatura*, mais do que combater a fraude e a evasão tributária criou novos problemas, nomeadamente, quanto aos custos de custos de acatamento e financeiros aos indivíduos-contribuintes e às empresas. Esse sistema eletrónico veio obrigar todos os contribuintes, empresas e comerciantes a enviar mensalmente para a administração tributária os dados de todas as faturas emitidas, bem como passou a obrigar o comum dos indivíduos a funcionar como polícias e controladores da atividade dos empresários e dos comerciantes, a verificar, a confirmar ou registar as faturas que lhe foram emitidas. Além dos custos de acatamento, acarretou para as empresas e comerciantes custos financeiros significativos na adequação dos meios informáticos utilizados, para não perderem ainda mais horas de trabalho a inserirem manualmente os elementos de cada fatura emitida. Por fim, esta medida consubstancia um modo de controlo da liberdade dos indivíduos, bastando ver que deste modo a administração adquire por exemplo conhecimento onde cada indivíduo almoça ou quanto dispensa diariamente em gastos financeiros. Desta forma, a administração tributária fica apta a fazer a conexão com a utilização

da avaliação indireta, aumentando indiscriminadamente a sua utilização.

Esta medida pretende essencialmente satisfazer o objetivo de captura da riqueza omitida, mas que é ineficaz de determinar os rendimentos reais. Este tipo de medidas tem o efeito de ter um impacto depressivo no consumo, juntamente com a limitação do pedido de faturas e o aumento do comércio transfronteiriço, para evitar esse controlo. Trata-se assim de uma abordagem tributária equivocada, que não trará o efeito tributário pretendido. Pelo contrário, poderá agravar o cenário de evasão tributária e de limitação das liberdades individuais. Este é um comportamento violento por parte do Estado, que ambiciona controlar todos os aspetos da vida e os comportamentos dos indivíduos, tornando cada vez mais difícil, senão impossível em alguns casos, a reforma dos sistemas tributários peninsulares.

O indivíduo em face da estruturação atual da sociedade, da qual o sistema tributário é um instrumento integrante da mesma, surge inserido num aglomerado cada vez maior de censores, bem como cresce o número de agentes que têm interesses burocráticos a defender. O modo de funcionamento descrito levará ao colapso do sistema tributário, mas, também, do sistema do Estado social. É necessário equacionar decorrente da construção e do crescimento do Estado de bem-estar quem será responsável pelo pagamento dos subsídios, das pensões, dos benefícios e dos incentivos que os governos usam como instrumento de captura de votos.

Porém, se este é uma conduta que poderemos considerar como imanente da natureza humana dos indivíduos-governantes (políticos),

já não é natural que tal ocorra sem ser questionado pelos parlamentares e demais órgãos de controlo da ordem jurídica. Estes têm a obrigação de reivindicar o cumprimento do princípio subjacente à cobrança dos impostos, com vista a impedir o confisco.

O dever de repartição dos impostos baseia-se na capacidade contributiva do indivíduo, mas isso não autoriza que o único modelo que possa ser seguido seja o da progressividade do imposto, e muito menos autorizará a tributação por setores de atividade, como sucede em Itália. Isto mesmo se pretendeu implementar em Portugal aquando da introdução do regime simplificado de tributação no sistema tributário.

Com a reforma tributária que se sustenta, tais mecanismos de tributação não teriam lugar, tal como outras formas de expiação dos indivíduos-contribuintes. Os princípios base que lhe devem estar subjacentes são a simplicidade das regras e dos procedimentos tributários, bem como a justiça tributária que garanta o respeito pela liberdade dos indivíduos, sob a ideia do consentimento dos indivíduos e não como resultado de uma imposição legal, controlada pelas burocracias governamentais.

3.1. A economia paralela

Os sistemas tributários da atualidade convivem com uma realidade conhecida nas últimas décadas como economia informal ou paralela[655].

[655] A doutrina portuguesa utiliza preferencialmente a designação geral de "economia paralela", enquanto correspondendo a todas as transações económicas que

No caso português estima-se que atinja cerca de 25% do PIB[656], mas que provavelmente poderá ultrapassar os 30%[657].

---

contribuem para o rendimento de um país, mas que, fruto da influência de diversos motivos, não fazem parte do produto interno bruto (PIB) oficial. Em consequência desta terminologia, a doutrina portuguesa subdivide a economia paralela em economia subterrânea; economia ilegal; economia informal; e autoconsumo. A economia subterrânea é caracterizada por atividades ligadas à produção ou às transações de bens ou serviços ilegais, deliberadamente não declarada para evitar o pagamento de impostos, o cumprimento de taxas de normas legais e de procedimentos administrativos. Por seu lado, por economia ilegal devemos entender aquela que é constituída por atividade que, cumulativa ou separadamente, produza, venda e distribua bens ou serviços proibidos por lei, ou que sendo legais, existe proibições quanto à sua produção e posse a indivíduos não autorizados. Por último a economia informal é caracterizada pela transação de bens ou serviços legais, produzidos ou prestados por unidades que operam com pouca organização e em pequena escala, com pouca ou sem divisão entre os fatores de produção capital e trabalho, cujo principal objetivo é o de gerar rendimentos e emprego aos indivíduos envolvidos. Neste último caso, não há uma intenção deliberada de fuga aos impostos, nem de infração das normas legais, embora a mesma ocorra na maioria das situações. Neste sentido, veja-se: GONÇALVES, N. *Economia Paralela.* Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

[656] Nas conclusões da dissertação de mestrado de Eduardo Barosa, sob o título "*A Economia Paralela em Portugal, uma análise com utilização do modelo MIMIC*", em junho de 2012, conclui que "*A Economia Paralela no período em estudo, três décadas e meia – 1977 a 2011 –, teve uma tendência decrescente de 1977 a 2000, passando de cerca de 52% para 13,4% do PIB, voltou a crescer a partir de 2001, acentuando o ritmo de crescimento em 2007, e atingiu o seu pico, de 24,2%, em 2011. (…) o valor da Economia Paralela em Portugal em 2011, terá sido de 42,2 mil milhões de euros. Se toda a Economia Paralela Portuguesa estivesse refletida nas contas nacionais, sendo considerada no PIB, e o Estado cobrasse o mesmo nível de impostos que cobra à economia oficial, em vez de um défice de 4,2% do PIB e uma dívida de 107%, teríamos um excedente orçamental de quase 1,2%, uma dívida pública de 82% do PIB e as finanças públicas seriam das mais robustas da Europa. (…). Anos de estagnação ou de quebra do produto parecem estar associados, ou serem responsáveis (por via do crescimento do desemprego) a um forte crescimento na Economia Paralela. Verifica-se também que quando o produto cresce a taxas entre 1,5% e 2.5% a Economia Paralela não regista variações significativas. Em períodos de forte expansão do produto, a Economia Paralela reduz-se significativamente, impulsionada pela redução nas taxas de desemprego*". Disponível em https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/73930/2/25312.pdf. Último acesso em 17.03.2019.

[657] Por um lado, segundo R. Neuwirth a economia paralela movimenta no mundo um valor estimado de 10 biliões de dólares, que representará um universo de um terço da força de trabalho mundial. Por seu lado, N. Gonçalves estimou para Portugal os

Alguns dos principais focos têm origem no comércio praticado por cidadãos chineses, indianos e paquistaneses, dos produtos que não são declarados ou que sendo produzidos internamente não são declarados à administração tributária[658]. Esses produtos são depois vendidos numa intrincada rede comercial, na maioria das vezes de forma abusiva. Todo este funcionamento tem ocorrido com a complacência do Estado, que perante outras situações e indivíduos não mostra a mesma complacência, com controlos contínuos e vigorosos, num sistema de complexidade estrema. Ou seja, toda a regulamentação e instruções administrativas fiscais que são impostos ao comércio regular, conhecido e declarado, já não o é imposto da mesma forma aos agentes integrantes da economia informal, que vive liberta de toda a burocracia tributária, obtendo logo aí vantagens comparativas, ilegítimas e injustas.

valores de 24,8% (2010), 25,2% (2011) e 26,7% (2012) do PIB, que correspondem a 43 mil milhões de euros, enquanto conjugando os valores apresentados por F. Schneider para 2007, se verifica que, o valor nesse ano já era de 22,3% do PIB, considerado elevado face a outros países desenvolvidos como a Suíça (8,1%); EUA (8,4%); Japão (10,3%); Canadá (15,3%); e a média de UE15 (17,4%), só ultrapassado na UE pela Grécia (26,5%) e a Itália (26,8%), enquanto a Espanha se encontra no mesmo patamar de Portugal com 22,3% do PIB. Neste sentido vejam-se: GONÇALVES, N. "A Economia não Registada em Portugal", in *Observatório de Economia e Gestão da Fraude*. Porto: Edições Húmus, 2010; NEUWIRTH, R. *Stealth of nations: the global rise of the informal economy*. New York: Anchor Books, 2011; SCHNEIDER, F.; BUEHN, A.; MONTENEGRO, C. "New Estimates for the Shadow Economies all over the World", in *International Economic Journal*, 24 (4), 2010, pp. 443-461.

[658] Os impostos assumem-se como uma das principais motivações para o ingresso na economia paralela, onde existe uma relação entre o aumento da carga tributária e o aumento da evasão e da fraude tributária e, por conseguinte, da economia paralela, embora possa existir economia paralela sem fraude tributária e vice-versa, mas por regra uma antecede ou é consequência posterior uma da outra – GONÇALVES, N., *Economia Paralela*, *op. cit.*, 2016.

O problema da economia paralela ou informal mostra a necessidade de dar cumprimento ao princípio da igualdade, no seu corolário da simplicidade, nomeadamente, no que respeita à dimensão da simplificação dos sistemas tributários. Por isso, vê-se a simplificação aqui referenciada como uma obrigação constitucionalizada, por via do princípio constitucional da igualdade. Atualmente, é reconhecido que os sistemas fiscais são cada vez mais complexos, quer pelo acentuar do modelo progressivo, quer por via do crescimento legislativo, pelo que a sua simplificação é um imperativo constitucional, dele carecendo em particular as pequenas empresas individuais, que fruto dos escassos meios disponíveis suportam custos de cumprimento regressivos. Ademais, a própria organização da administração tributária tem necessidade dessa simplificação, uma vez que os custos económicos associados aos processos de fiscalização, que são cada vez mais complexos e de difícil controlo, vêm aumentando, por via de uma acentuada impossibilidade de evitar a fraude e a elisão fiscais crescentes.

Assim, importa reter que a complexidade do sistema tributário impõe custos, tanto aos contribuintes como às autoridades fiscais[659].

[659] Neste sentido, veja-se: JAMES, S.; NOBES, C. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. [s.l.]: Prentice Hall, 2000. Existem dois tipos de custos nos sistemas fiscais, isto é, os administrativos e os de cumprimento (acatamento) – TRAN-NAM, Binh; EVANS, Chris; WALPOLE, Michael, *et. al.* "Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia", in *National Tax Journal*, 53 (2), 2000, pp. 229-252; EVANS, Chris. "The operating costs of taxation: a review of the research", in *Economic Affairs*, 21 (2), 2001, pp. 5-9; LOPES, Cidália Maria da Mota. *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? – Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina, 2008; SHAW, Jonathan; SLEMROD, Joel; WHITING, John. "Administration and Compliance", in Oxford University Press (ed.), *Dimensions of*

A administração tributária incorre em custos administrativos em todo o processo de apuramento e cobrança dos impostos, os quais crescem mais que proporcionalmente com o crescimento da complexidade e da economia paralela. Aqui se incluem os custos relacionados com os recursos humanos, as novas tecnologias que necessariamente têm de ser implementadas, os materiais utilizados e os serviços recebidos de outros organismos públicos[660]. Além dos referidos, constituem ainda custos administrativos os decorrentes de alterações legislativas e as respetivas adaptações, bem como os custos externos com auditores, entidades de supervisão legislativa, como sejam, os tribunais e as autoridades policiais[661]. Assim, a simplificação é uma condição necessária para a reorganização da administração tributária, bem como ao aumento da sua eficiência[662].

Tax Design: The Mirrlees Review, James Mirrlees; Stuart Adam, Stephen Bond, Robert Chote, Paul Johnson and Gareth Lyles. [s.l.]: Institute for Fiscal Studies, 2010, pp. 1028-1099. Este último refere ainda os custos de distorção das decisões pelo facto de os impostos alterarem o preço relativo das atividades, o que conduzirá a que o individuo equacione o risco de não ter por exemplo um contrato de trabalho formal, porque mesmo considerando os riscos associados à evasão tributária, os montantes a receber serão ainda assim mais elevados.

[660] Neste sentido, veja-se: SANDFORD, C. T., GODWIN, M. R.; HARDWICK, P. J. W. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989; LOPES, Cidália Maria da Mota. *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? – Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, *op. cit*., 2008; SHAW, Jonathan; SLEMROD, Joel; WHITING, John. "Administration and Compliance", *op. cit*., 2010.

[661] Neste sentido, veja-se: EVANS, Chris. "The operating costs of taxation: a review of the research", *op. cit*., 2011.

[662] Neste sentido, veja-se: SHAW, Jonathan; SLEMROD, Joel; WHITING, John. "Administration and Compliance", *op. cit*., 2010. Em Portugal esta intenção foi visível com a introdução dos programas *simplex*, criados em 2006, que visavam a simplificação e a transparência da administração pública, baseado num forte investimento nas tecnologias de informação, nomeadamente, por via da desmaterialização de processos e procedimentos administrativos.

Por seu lado, os custos de cumprimento suportados pelos contribuintes encontram-se diretamente relacionados com o tempo despendido na recolha de dados ou documentos, a sua contabilização, e no preenchimento e envio das declarações fiscais. Igualmente, são vistos como custos de cumprimento os diretamente relacionados com os salários e outros encargos com trabalhadores, direção, consultadoria tributária externa e o pagamento aos técnicos especializados na contabilidade. Por último, adiciona-se ainda os custos imputáveis ao tempo e recursos financeiros disponibilizados para aquisição dos conhecimentos necessários de modo a dar cumprimento às obrigações fiscais[663].

Estes custos dependem de vários fatores, nomeadamente, da complexidade do sistema tributário, da forma como é calculado a

[663] Neste sentido, veja-se: SANDFORD, C. T., GODWIN, M. R.; HARDWICK, P. J. W. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, *op. cit.*, 1989; EVANS, Chris. "The operating costs of taxation: a review of the research", *op. cit*., 2001; LOPES, Cidália Maria da Mota. *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? – Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, *op. cit.*, 2008; SHAW, Jonathan; SLEMROD, Joel; WHITING, John. "Administration and Compliance", *op. cit*., 2010. Neste âmbito, Cidália Lopes divide os custos de cumprimento em internos e externos, em que os primeiros ocorrem no âmbito das atividades empresariais, e os segundos serão os incorridos quando se recorre a entidades terceiras – LOPES, Cidália Maria da Mota. "Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Portugal", in *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1 (10), 2012, pp. 68-80. É ainda possível dividir os custos de cumprimentos em custos financeiros, de tempo e psicológicos, resultando o primeiro dos custos incorridos para apuramento e pagamento dos impostos devidos; os segundos com a oportunidade de tempo despendido com o cumprimento das obrigações ficais; e os terceiros com a ansiedade e o receio da inexatidão das declarações fiscais – GRAY, C.; BANNOCK, G. *Government Regulation and the Small Firm*, Institute for Small Business and Entrepreneurship, 2005; D.G.C.I. *Simplificação do Sistema fiscal português: relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças, de 20 de abril de* 2005. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007; LOPES, Cidália Maria da Mota, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? – Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, *op. cit.*, 2008.

matéria tributável, da estrutura de taxas de imposto, da frequência de alterações legislativas e da instabilidade das reformas, e da organização e eficiência da administração tributária[664]. Neste contexto, a simplificação tem uma função fulcral na redução tando dos custos de cumprimento, como nos custos administrativos da administração tributária, em que a complexidade tem o efeito inverso[665].

Os custos de cumprimento são por princípio regressivos. A regressividade dos custos resulta de parte deles serem fixos, e de os grandes grupos económicos conseguirem economias de escala no tratamento das obrigações tributárias[666], conseguindo mediante aconselhamento tributário sofisticado reduzir o impacto tributário. Por seu lado, as pequenas empresas são ainda confrontadas com processos de formalização complexos, o que as conduz a optar por operar na economia informal, que será compensadora nos casos em que a administração tributária demonstre fragilidades no controle e fiscalização dos contribuintes e da corrupção dos auditores tributários[667]. Assim, tendo em consideração que os custos

[664] Neste sentido, veja-se: SHAW, Jonathan; SLEMROD, Joel; WHITING, John, "Administration and Compliance", *op. cit*., 2010.

[665] Neste sentido, veja-se: MIRRLEES, J.; Adam, S.; BESLEY, T.; *et al*. "The Mirrlees Review: a proposal for systematic tax reform", in *National Tax Journal*, 65 (3), 2012, pp. 655-683; EVANS, C.; TRAN-NAM, B. "Managing tax system complexity: Building bridges through pre-filled tax returns", in *Australian Tax Forum*, 25(2), 2010, pp. 247-276.

[666] Neste sentido, veja-se: EVANS, C. "Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs", in *eJournal of Tax Research*, 1 (1), 2003, pp. 64-92; JOUSTEN, A. "SMEs and the Tax System: What is so different about them?", in *CESifo Forum* 2/2007, 2007, pp. 14-20.

[667] Para C. Evans a complexidade do sistema tributário promove o crescimento exponencial dos custos administrativos da administração tributária, representando

administrativos são suportados pelas receitas fiscais de todos os indivíduos e os custos de cumprimento pelos indivíduos que pagam os impostos, pelo que a redução de ambos, através da simplificação, torna-se um objetivo fundamental para os sistemas tributários[668].

A maioria dos sistemas tributários da europa ocidental, fruto da existência de um Estado de bem-estar muito profundo, carece de enormes quantidades de receitas fiscais, pelo que nestes encontramos uma profunda complexidade progressiva. Essa complexidade pode ser vista ao nível regulamentar, administrativo e político, mas, igualmente, pela avaliação da subjetividade e falta de clareza das leis[669].

A existência de múltiplos impostos resulta igualmente de um fator de complexidade para o sistema tributário, sempre justificados

um custo de oportunidade social, reduzindo a eficiência do sistema tributário - "Tax Governance Issues: Managing System Complexity", Economic Papers, in *A journal of applied economics and policy*, 2012, 31 (1), pp. 30-35. Por exemplo, segundo os dados do banco mundial, o total de horas que as empresas portuguesas suportam para pagar os seus impostos é de 243 horas (anos de 2016, 2017 e 2018), enquanto em Espanha é de 147,5 horas (2018), mas se comparados com países como a Estónia, que apresenta um valor de 50 horas (2018), pelo que têm Portugal e Espanha uma longa caminha a prosseguir – BANCO MUNDIAL. https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=ES-EE-PT. Último acesso em 17.03.2019.

668 Neste sentido, veja-se: CHITTENDEN, F.; FOSTER, H.; SLOAN, B. *Taxation and Red Tape: The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*. London: Institute of Economic Affairs (Great Britain), 2010.

669 Neste sentido, veja-se: LOPES, Cidália Maria da Mota. "Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões", in *Fiscalidade*, 13/14, 2003, pp. 51-83. Serão sinais dessa complexidade a necessidade de o contribuinte recorrer a consultores fiscais, o número total de impostos e a extensão dos litígios, e a alteração constante das leis (incerteza tributária), embora não se possa olvidar os efeitos da globalização e do comércio mundial na complexidade dos sistemas tributários.

na necessidade de receitas fiscais e no cumprimento de um dever de redistribuição de rendimentos e de riqueza.

A complexidade tributária é causa determinante do nível de fraude e evasão tributária, bem como do surgimento da economia paralela ou informal[670]. Por seu lado, a contrarresposta da administração tributária tende a gerar ainda mais complexidade[671]. Neste contexto, a eliminação ou redução dos custos de cumprimento pode representar um elemento não favorável ao crescimento económico, mas, quando junto com a simplificação dos sistemas tributários, poderá constituir o meio mais adequado a combater a fraude, evasão e elisão tributária[672], bem como a economia paralela ou informal.

Desta forma, seria possível solucionar a situação injusta e dramática, em que as instituições se têm mostrado impotentes para combater o crescimento contínuo da economia paralela. Por exemplo, Armando Siri, em 2016[673], estimou que na Itália, país onde este problema é especialmente grave, que os bens que entram ilegalmente

---

[670] Neste sentido, veja-se: RICHARDSON, G. "Determinants of tax evasion: A cross-country investigation", in *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15 (2), 2006, pp. 150-169.

[671] Neste sentido, veja-se: EDMISTON, K.; MUDD, S.; VALEV, N. "Tax structures and FDI: the deterrent effects of complexity and uncertainty", William Davidson *Working Paper Number 558*, William Davidson. Institute at The University of Michigan Business School, 2003. Disponível em: http://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/39943/wp558.pdf?sequence=2. Acedido em 17.03.2019; MARTINS, A. "A Complexidade do Sistema Tributário: Uma inevitabilidade económica?", in *Fisco*, 119/121, 2005, pp. 27-36.

[672] Neste sentido, veja-se: PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, *op. cit.*, 2011; LOPES, Cidália Maria da Mota. "The Portuguese Tax System: Complexity And Enforceability", in *Revista Universo Contabil*, 4 (4), 2008, pp. 140-163.

[673] SIRI, Armando, *Flat tax. La rivoluzione fiscale in Italia è possibile*, *op. cit.*, 2016.

no seu território sem serem onerados pelos respetivos impostos atingiriam os 180 biliões de euros, cuja realidade peninsular deverá estar na mesma ordem de grandeza. Este corresponde a um dano estimado para o erário público de 40 biliões de euros. Porém, tem sido o indivíduo a contribuir indiretamente para esta realidade de prosperidade da economia paralela, pelos comportamentos adotados, que são favoráveis ao seu desenvolvimento[674].

A globalização e a rapidez do funcionamento do comércio internacional, exigem uma forte adaptabilidade do sistema económico e social, o que acaba por ser incompatível com muitos dos direitos sociais, dos procedimentos e das regras de comportamento existentes na sociedade portuguesa e espanhola. De facto, a excessiva regulamentação da atividade social e económica dificulta a concorrência no âmbito do processo de internacionalização da economia[675]. Ao invés, as empresas da economia paralela estão livres destes constrangimentos, o que lhes permite fornecer bens e serviços de modo mais eficiente e baratos.

O comportamento destes agentes é visto recorrentemente como abusivo, mas cumpre questionarmo-nos se será efetivamente sempre

[674] Na realidade, quanto maior for a carga tributária, maior será o custo para os indivíduos estarem ativos na economia oficial e menor será o custo associado ao risco de estarem envolvidos na economia paralela, o que invariavelmente termina em evasão tributária. Portanto, existe um ganho com a evasão tributária, que ultrapassa o risco do pagamento de uma multa ou coina. Neste sentido, veja-se: GONÇALVES, N., *Economia Paralela, op. cit.*, 2016.

[675] Outro foco da economia paralela é a excessiva burocratização e intervenção do Estado na economia, por via da carga regulamentadora, que potencia o estrangulamento económico, a destruição dos negócios, enquanto a economia paralela potencia o empreendorismo. Neste sentido, veja-se: GONÇALVES, N., *Economia Paralela*, *op. cit.*, 2016.

desta forma que deveremos analisar a situação. Deste ponto de vista, importa analisar o problema sob três perspetivas: o do uso dos bens, do custo laboral e dos impostos. É uma realidade que os bens e serviços fornecidos no contexto da economia paralela beneficiam da maior celeridade, mas ao invés daqueles que provêm da economia reguada, não pagam impostos nem encargos sociais dos seus trabalhadores. Por exemplo, os trabalhadores chineses estão dispostos a abdicar de direitos sociais, mas o mesmo não se passa com os trabalhadores dos países da europa ocidental, que seguem o modelo do Estado de bem-estar[676].

Estes produtos mesmo quando vendidos em lojas integradas dentro do mercado regulamentado, ao não serem sobrecarregados de impostos na fonte, ficam em vantagem face aos bens e serviços nacionais, que estão sujeitos a uma multiplicidade de regulamentações, as quais implicam a sujeição a impostos muitas vezes confiscatórios e insustentáveis. Daqui resulta a concorrência desleal entre a economia regulamentada e a economia paralela.

Ora, das duas uma, ou o modelo económico ibérico e ocidental se adapta aos novos padrões exigidos pela globalização e pelo comércio internacional, o que implica a renúncia a alguns direitos adquiridos, ou tem de obrigar a economia paralela e a economia global a adaptar-se às regras do Estado de bem-estar. A não adoção de nenhum destes caminhos tem tido o efeito perverso de facilitar a vida

[676] A economia paralela também é potenciada pela excessiva regulamentação do mercado de trabalho, pela globalização, pelas novas tecnologias e pelo crime organizado, delas sendo exemplos, as mafias russas e chinesas.

daqueles que já beneficiam da economia paralela, que praticam preços mais baixos e com uma qualidade de produto cada vez maior.

A recessão, o peso da fiscalidade e a burocracia têm sido fatores propícios ao desenvolvimento da economia paralela, o que desincentiva o desenvolvimento de novas atividades económicas em mercados regulamentados. Os efeitos têm sido a perda de incentivos e de índices de inovação, bem como a uniformização da atuação dos indivíduos, quer na produção, quer nos seus comportamentos económicos.

Este cenário não se mostra conforme à natureza humana. Com efeito, objetivamente promoveu-se a perda de recursos económicos, de oportunidades de emprego e de desenvolvimento, não apenas económico, mas também social[677]. Pois, o indivíduo e a sociedade, enquanto soma dos primeiros, perdeu a sua identidade, os seus elementos individualizadores e distintivos de duas sociedades seculares, que do apogeu foram condenadas a um processo contínuo de decadência. A esse processo de decadência socioeconómica acresce a perda de identidade cultural. Este reconhecimento deve levar o indivíduo a rejeitar a situação atual.

[677] No plano social importa ressaltar o efeito perverso que muitas vezes os apoios sociais promovem, uma vez que são eles mesmos propiciadores do surgimento da economia paralela ou informal, nomeadamente, por compensar ao indivíduo sair fora do mercado de trabalho oficial, para cumular com uma remuneração informal, ainda que mais reduzida, os apoios sociais do Estado, ambos livres de impostos, ainda que só os segundos licitamente libertos de impostos, já que os primeiros se enquadram na fraude e evasão tributária.

3.2. As anomalias da administração tributária

A administração tributária portuguesa e espanhola foram criadas com o objetivo de promover a separação da administração pública do poder político, sendo que no caso português a mesma contempla uma separação interna entre o setor tributário e o aduaneiro. Esta separação para além do escopo de aumentar a autonomia, visou igualmente otimizar a utilização dos recursos humanos e financeiros.

Em teoria este posicionamento mostra-se adequado, mas quando colocado em prática as suas expectativas saem goradas, com esta entidade a assumir-se como responsável pela extrema burocracia e pelo confisco dos contribuintes. Deste modo, verifica-se que muitas vezes esta entidade pública assume comportamentos abusivos das prerrogativas que lhe foram atribuídas pelo poder político. Em causa não está o princípio que o Estado deve fornecer os meios para não perder os tributos que lhe pertence, mas sim as prerrogativas com que desenvolvem a sua atividade.

As prerrogativas de controle e de verificação das atuações e das iniciativas dos contribuintes é efetivado de forma arbitrária, sem o cuidado da descoberta da verdade tributária e das reais irregularidades, mas antes tendo por base objetivos pré-determinados de captura de receita. Efetivamente, por força da intervenção do poder político, a administração tributária está adstrita a uma agenda de captura e confisco dos contribuintes, para atingir determinados objetivos de receita tributária. Esta conduta como é notório não tem enquadramento constitucional, violando necessariamente os seus princípios.

No pensamento dos contribuintes está cada vez mais presente a ideia de que o objetivo da administração não é garantir o cumprimento das obrigações fiscais, mas, pelo contrário, atingir concretos objetivos de receita tributária. Ao contrário de outros Estados onde tais objetivos são enunciados por acordos ou convenções, no caso de Portugal e Espanha fazem-no através de uma agenda secreta e não declarada. Estes objetivos são prosseguidos fruto de extensos poderes de atuação, que a administração tributária beneficia, e pelo estatuto especial de que gozam os seus agentes no âmbito da administração pública. Na realidade, funcionam como verdadeiros agentes de polícia, autorizados a utilizar métodos de perseguição contra os contribuintes, que se encontram desprovidos dos necessários meios de defesa e de proteção dos seus direitos fundamentais, com exceção do recurso cada vez mais oneroso aos tribunais.

Estes poderes têm vindo a crescer de forma contínua, sendo que um dos setores em que tal se tem verificado de forma mais notória é no controle das contas bancárias, bem como na utilização abusiva do salário de cada cidadão, sem qualquer consentimento judicial, utilizando toda uma serie de informações para controlar os indivíduos, apesar do seu direito fundamental à privacidade da sua vida privada. Assim, o imposto, por vezes indevido, funciona muitas vezes de forma contrária a muitos princípios democrático, que sustentam a cultura jurídica do Estado de direito.

É patente a esmagadora injustiça que decorre da intervenção da administração tributária, quando priva o contribuinte de qualquer

proteção. Com efeito, o contribuinte encontra-se sem privacidade, sem proteção e sem o respeito que lhe é devido pela administração tributária. Isto conduz a que a administração tributária se tenha assumido como o braço armado do Estado contra os indivíduos, que dotado de um poder excessivo, tem como seu objetivo obter recursos financeiros a qualquer custo.

Este poder não deriva apenas da lei e do desempenho das funções que lhe estão adstritas pelo poder legislativo para a cobrança dos impostos, mas, igualmente, a montante, através das suas próprias diretrizes, quanto à interpretação das leis fiscais, onde intencionalmente se tenta tornar fonte de direito tributário. Daqui resulta que os indivíduos que cumprem a lei poderão ainda assim continuar a ser perseguidos pela administração tributária, pela prática de comportamentos desconformes à interpretação da lei desenvolvida pela administração tributária. Ademais, a administração tributária é na atualidade uma estrutura administrativa gigantesca, com custos financeiros elevados e com resultados efetivos insuficientes.

4. A equidade tributária

Os sistemas fiscais de Portugal e Espanha baseiam-se no princípio da auto tributação dos impostos. Os contribuintes, tanto pessoas singulares como pessoas coletivas, têm a obrigação e o custo de acatamento de calcular e pagar os respetivos impostos. Porém, se como resultado da sua função de fiscalização, a administração tributária considera que o mesmo pagou impostos insuficientes face aquilo que seria devido, exige os impostos em falta, a que acresce os

respetivos juros e, bem assim, as coimas pelas contraordenações praticadas. Daqui resulta o aumento dos impostos inicialmente pagos, o que poderá em alguns casos equivaler a um aumento substancial.

Ademais, vigoram no âmbito da administração tributária mecanismos perversos, que determinam o cumprimento de objetivos por parte dos funcionários públicos – inspetores tributários. Isto significa, a cobrança de mais impostos, o que acaba por conferir à sua atuação uma natureza persecutória, atingindo preferencialmente os contribuintes mais frágeis. Portanto, na atualidade, a atividade de cobrança de impostos é conduzida com puros objetivos de arrecadação de receitas, o que veio a tornar as administrações fiscais em verdadeiros *Leviatãs* (monstros), com a atribuição de poderes excessivos a elas e aos seus funcionários. Erradamente tem sido sustentada a necessidade de "armar" esta área da administração pública.

Os sistemas tributários dos países ibéricos pouco têm conseguido reinventar-se, para alcançar uma modificação deste atual paradigma, que se têm mantido inalterados ao longo das últimas décadas. Esta área carece de uma rápida reforma, em face das novas realidades sociais e económicas, fundadas em novos princípios e valores de regulação. Os contribuintes estão dotados de armas desiguais contra a administração tributária, cujo sistema é construído para funcionar sempre em favor do Estado. Deste modo, torna-se necessário desarmar o poder deste setor da administração pública, nomeadamente, acabando com os incentivos à perseguição dos contribuintes, bem como elevando os valores em dívida para efeitos

de registos de penhora sobre a propriedade do contribuinte. Efetivamente, torna-se necessário salvaguardar o direito fundamental da propriedade privada, tanto imobiliária como mobiliária.

Além disso, na sua organização impera a burocracia excessiva e uma gestão inadequada, ao nível da sua eficiência e eficácia, com a inerente consequência do aumento dos seus custos para o Estado, bem como dos custos financeiros e de acatamento para os contribuintes. Estes acabam por ser os principais prejudicados pela falta de flexibilidade e de razoabilidade para diversas situações específicas, pelo que se exige uma verdadeira reforma do sistema tributário, e não apenas de pretensas reformas de "fachada", que têm ocorrido ao longo das últimas décadas.

É, pois, necessário, enquanto uma opção civilizacional, reformar e reinventar o sistema tributário, devendo ser vista como uma prioridade, mesmo face à justa necessidade do Estado cobrar impostos, quando por esta via se condenam à miséria e à pobreza os contribuintes.

5. A evasão e a elisão tributária

Do ponto de vista metodológico importa começar por distinguir a evasão e a elisão tributária, os quais correspondendo a conceitos distintos estão ligados ao panorama da planificação tributária. Na realidade, quando de observa a doutrina nacional e internacional verifica-se a existência de uma multiplicidade de conceitos, nem sempre coincidentes e rigorosos. Por um lado, na doutrina anglo-saxónica encontramos termos como *tax evasion*, *tax*

fraud; *tax planning*, *tax minimizing* e *tax avoidance.* Por seu lado, na doutrina alemã encontramos mais adequadamente a referência a três conceitos, isto é, o de evasão tributária (*steuerhinterziehung*), o de evitação tributária (*steuervermeidung*) e o de elisão tributária[678] (*steuerumgehung)*[679]. Por último, na doutrina portuguesa Saldanha Sanches referia a dicotomia entre evasão fiscal e elisão tributária, por via da utilização das expressões fraude tributária e fraude à lei tributária[680].

O problema que aqui se coloca centra-se especialmente na elisão tributária, ou na terminologia de Saldanha Sanches, na fraude à lei tributária, visto que a evasão tributária[681] é juridicamente mais fácil de identificar. Desta forma há que distinguir em sentido estrito a evasão tributária (fraude tributária) da elisão tributária (fraude à lei tributária). Assim, haverá evasão tributária, em sentido estrito, quando estamos perante comportamentos que violam qualquer dever legal (norma legal, valores ou princípios), ao qual corresponda uma sanção penal ou administrativa. Ou seja, estamos no campo da pura ilicitude,

---

[678] Sobre a elisão tributária veja-se para maiores desenvolvimentos: GARCÍA NOVOA. César, "Relatoría General. La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla", in ILAD/AVDT, *Memorias, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Venezuela, 2008, pp. 54 e ss.

[679] Neste sentido, veja-se: TIPKE, Klaus. "An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung", in Fachinstitut der Steuerberater (ed.), *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*. Colónia: Editorial Dr. Otto Schmidt, 1973, p. 510.

[680] Neste sentido, veja-se: SANCHES, Saldanha. *Os Limites ao Planeamento Fiscal, substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pp. 21-24.

[681] Por vezes, são patentes erro terminológicos da utilização da expressão "evasão fiscal", que em muitas situações é utilizada para abranger o planeamento tributário ilegítimo, mas sob a capa dessa amplitude concetual fica prejudicada a necessária distinção face a fenómenos adstritos à elisão tributária ou à fraude à lei tributária.

enquanto violação frontal da lei, na medida em que existe uma obrigação legal de praticar ou adotar um determinado comportamento jurídico[682].

Por outro lado, temos a elisão tributária ou fraude à lei tributária, no posicionamento adotado por Saldanha Sanches, que pretende abarcar os comportamentos que não sendo puramente ilícitos, por serem inclusivamente do ponto de vista formal lícitos, consistem em contornar a lei tributária sem expressamente a infringir[683]. Estes comportamentos não podem ser vistos como evasão tributária, porque não violam um qualquer dever de cooperação, mas, contudo, os seus efeitos materiais não são os desejados pelo legislador, por serem adotados com o único objetivo de contornar o ordenamento jurídico com vista a obter um resultado oposto ao por ele desejado[684]. Assim, sob a aparência da legalidade podem existir comportamentos que se apresentam antijurídicos. Portanto, na elisão temos a escolha de um ato, facto ou negócio que acontece em condições artificiosas,

---

[682] Neste sentido, veja-se: SANTOS, António Carlos dos. "Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto", in *Fiscalidade*, 38, abril-junho. Lisboa: Edição do Instituto Superior de Gestão, 2009, pp. 61-100. Segundo este autor, os casos de evasão tributária encontram-se tipificados na lei como comportamentos culposos, que merecem uma censura ética especialmente intensa, por procurarem escapar à obrigação de imposto, causando dano ao bem jurídico "Fazenda Pública", onde se estará perante ilícitos fiscais de natureza penal e contraordenacional.

[683] Neste sentido, veja-se: SANCHES, J. L. Saldanha, *Os Limites ao Planeamento Fiscal, substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, *op. cit.*, 2006, p. 22.

[684] Na doutrina internacional são sinónimos da fraude à lei tributária ou da elisão tributária, a expressão de tax avoidance da doutrina norte americana e a Steuerumgehung na doutrina alemã – TIPKE, Klaus, *et. al.*, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO und GGO (ohne Steuerstrafrecht)*. Köln, 2003.

implicando sempre uma análise casuística[685], para se apurar se o comportamento é desviante do ordenamento jurídico, aqui reportados a ilícitos civis e fiscais, e já não penais e contraordenacionais[686].

Na atualidade é conhecido o peso que a economia paralela (não declarada) tem nos países ditos ocidentais e desenvolvidos. A sua dimensão varia de país para país, mas pode representar em alguns casos um terço do produto interno bruto, embora no caso dos países ibéricos se estime que represente cerca de um quarto do produto interno bruto. Trata-se de um fenómeno que tem de ser combatido e eliminado ou, pelo menos, mitigado para valores residuais. Porém, não se pode esquecer que a maior parte dela é decorrente de uma questão de sobrevivência, por se tratar de uma solução necessária para que pessoas e empresas, possam reagir ao peso excessivo dos impostos. Este cenário foi agravado pela crise económico-financeira nos países ocidentais. Por isso, quando se sustenta a existência de um sistema tributário de *flat tax* ou taxa plana, a ideia que se tem subjacente é levar

[685] Segundo Saldanha Sanches, em alguns casos será impossível fazer uma separação rigorosa entre uma situação de evasão (fraude tributária) e de elisão (fraude à lei tributária), pelo que afirma que "*Não podemos, portanto, encontrar uma arrumação satisfatoriamente dicotómica e inteiramente exacta para a fraude à lei fiscal e a fraude fiscal"*, como sucede com os preços de transferência, em que fruto das relações especiais, para quem tanto podemos estar perante um comportamento que tem por intencionalidade falsear os dados fiscalmente relevantes, como um mero uso desviante do poder de proceder a uma avaliação - SANCHES, J. L. Saldanha, *Os Limites ao Planeamento Fiscal, substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, *op. cit.*, 2006, pp. 24-27.

[686] Neste sentido, veja-se: SANTOS, António Carlos dos, "Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto", *op. cit.*, 2009. Este autor defende que sempre que o comportamento convoque o chamamento de cláusulas anti abuso gerais ou específicas estar-se-á no campo da elisão tributária, que implica a validade dos negócios, mas a invalidade dos seus efeitos fiscais.

ao pagamento de menos impostos, mas com a declaração de todos eles, enquanto medida de combate à evasão e elisão tributária[687].

O combate à evasão tributária não deve ser visto apenas na ótica do financiamento do desenvolvimento social e económico dos países, mas, também, para lutar por princípios éticos e contra a ilegalidade. Com efeito, é necessário compreender as diferenças entre evasão, erosão e elisão tributária.

No caso da evasão tributária, os contribuintes adotam comportamentos ilegais para reduzir o montante do imposto devido. Isto é, pretende-se contornar a lei com o escopo de pagar menos impostos às autoridades fiscais, o que pode ocorrer por distintas formas. Nesta situação, existe uma redução de impostos por via da violação da legislação tributária, onde o contribuinte manifesta uma situação económica e patrimonial que não corresponde à realidade, como por exemplo, a existência de trabalho não declarado ou de rendimentos declarados abaixo do seu montante real[688].

Por exemplo, na Itália, distingue-se a evasão interpretativa da evasão de massas, entendendo-se esta última como uma falha sistemática na declaração do rendimento dos contribuintes (falta de emissão de faturas), enquanto na evasão interpretativa, estamos

[687] Neste sentido, veja-se: SIRI, Armando, *Flat tax. La rivoluzione fiscale in Italia è possibile*, *op. cit.*, 2016, pp. 85-90.
[688] SANTOS, António Carlos dos, "Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto", *op. cit.*, 2009; SANCHES, J. L. Saldanha, *Os Limites ao Planeamento Fiscal, substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, *op. cit.*, 2006.

perante um processo de escapatória, pelo aproveitamento do complexo interpretativo das leis fiscais, para daí retirar vantagens indevidas[689].

Os cidadãos particulares e as pequenas empresas tendem a adotar a evasão de massas, ou seja, a ocultar todos os seus rendimentos ou a maioria deles. Por seu lado, as grandes empresas e corporações adotam a evasão interpretativa, isto é, estes contribuintes interpretam as leis fiscais no sentido de delas retirarem um benefício, que terá sempre de se considerar ilegítimo.

Daqui podemos deduzir os elementos constituintes da evasão tributária, que serão a ausência de substância económica das operações efetuadas, a obtenção de vantagens fiscais indevidas e não desejas pela lei, e a circunstância da vantagem ser o objetivo essencial da operação económica.

Com efeito, até agora tem sido esquecido a avaliação sobre, em que medida, a culpabilidade pela evasão tributária não deriva muitas vezes dos próprios contribuintes. Isto porque, os contribuintes limitam-se a aproveitar a lei, pelo que se a legislação tributária fosse mais simples, provavelmente a margem interpretativa seria drasticamente menor, tal como a evasão tributária. Por isso, se afirma que a reforma tributária portuguesa e espanhola deve ter por paradigma a simplificação da sua regulação, tal como sustentam os sistemas fiscais de *flat tax*.

Ao invés de se corrigirem as questões estruturais dos sistemas tributários, o Estado tem-se limitado a introduzir normas de anti abuso,

[689] Neste sentido, veja-se: SIRI, Armando, *Flat tax. La rivoluzione fiscale in Italia è possibile*, *op. cit.*, 2016, pp. 85-90.

gerais ou específicas, como sucede, por exemplo, no caso português, com os artigos 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (cláusula geral anti abuso) ou o artigo 63.º do Código do Imposto dos Rendimentos de Pessoas Coletivas (cláusula específica anti abuso). O objetivo não deveria ser a punição dos contribuintes que fazem um uso reprovável da lei tributária para diminuir a sua tributação, mas antes, evitar que tal utilização ocorra, por via da supressão das omissões ou lacunas na lei, que dão azo a aproveitamentos interpretativos.

Por sua vez, na erosão tributária dá-se a redução da base tributável, em consequência de benefícios e isenções fiscais concedidos por lei. Neste caso, o contribuinte consegue obter uma menor tributação porque a lei tributária o permite, como sucede com as deduções fiscais, de que são exemplificativas as despesas de saúde ou os juros de empréstimos contraídos para a aquisição de habitação própria e permanente, que permitem reduzir o imposto ou aumentar o reembolso a receber das autoridades fiscais. Assim, estamos perante descontos fiscais, que, por vezes, assumem a natureza de incentivos fiscais. Estes benefícios, isenções ou incentivos estão previstos nos ordenamentos jurídicos, pelo que são os mesmos absolutamente legais, mesmo que envolvam a redução de receita para o Estado e impliquem no orçamento um aumento das despesas financeiras.

Por fim, cabe ainda referir o planeamento tributário, em que os contribuintes que não querem pagar ou pretendem-no fazer por um valor mais reduzido, face aquele que seria normalmente exigido, modificam a sua residência fiscal ou sede para países onde a carga tributária seja menor ou inexistente. A este expediente recorrem em

particular as multinacionais, que aproveitam a articulação das regras da fiscalidade internacional para reduzir os impostos a pagar ou, simplesmente, eliminam esse encargo financeiro em algumas situações.

Na realidade, hoje não é a evasão tributária que mais afeta o desenvolvimento das finanças públicas, mas, é sim, a falta de pagamento dos impostos pelos contribuintes, que muitas vezes recorre à incompreensão e complexidade do sistema tributário. Além destes casos, existem outros, em que os contribuintes entregando corretamente a declaração não conseguem cumprir com o pagamento devido, por falta de recursos financeiros. Também, a redução progressiva dos padrões de vida dos contribuintes, em especial da classe média, severamente atingida pela crise económico-financeira do presente século, teve um efeito negativo no descalabro das finanças públicas, o que não poderá deixar de ser tido em consideração nas dificuldades que os sistemas tributários enfrentam.

6. Funcionamento do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares

O Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares – IRS, é o único imposto sobre o rendimento sobre as pessoas físicas, possuindo uma natureza fundada em taxas progressivas. Isto é, o imposto aumenta mais que proporcionalmente em relação ao aumento do rendimento, conforme resulta do artigo 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, que afirma que "*o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único*

e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar".

O contribuinte pagará o imposto de acordo com os escalões em que recair o total do rendimento, aplicando-se as taxas previstas no artigo 68.º do CIRS. Atualmente, essas taxas variam entre os 14,5% e os 48%, em que o contribuinte tem de calcular o rendimento resultante de cada uma das categorias, que sejam englobáveis, tanto por obrigação legal como por opção. Neste âmbito, são obrigatoriamente englobados os rendimentos de trabalho dependente, trabalho independente, pensões e alguns rendimentos de mais-valias e, por opção, os rendimentos prediais, de capitais e outros de mais-valias. Sobre estes rendimentos haverá que apurar o seu resultado líquido, mediante da dedução de abatimentos legalmente previstos à matéria coletável. O imposto é depois calculado pela aplicação das taxas progressivas à matéria coletável apurada. Sobre o imposto apurado haverá que abater um conjunto de deduções à coleta (diferente daquelas que incidem sobre a matéria coletável), bem como os créditos fiscais, obtendo-se, deste modo, o imposto líquido.

Por fim, ao imposto líquido ter-se-á de abater as retenções na fonte e os adiantamentos, como sejam os pagamentos por conta, do qual resultará o imposto a entregar às autoridades fiscais do Estado.

O atual sistema tributário de taxas progressivas impõe que se comece pela individualização do escalão em que se enquadra o rendimento obtido, aplicando-se a progressividade, mediante a aplicação da taxa média ao valor do limite do escalão imediatamente anterior, e ao remanescente a taxa normal do escalão em que se insere

o valor total do rendimento[690]. Com este modelo de sistema tributário e, embora o Estado possa intervir em benefício da economia, com ajustes no sistema de tributação, o mesmo já atingiu equilíbrios imodificáveis. Pelo que, apesar do aumento dos impostos, a receita obtida pelo Estado não irá crescer, por ter chegado a um ponto de insustentabilidade de pagamento por parte dos contribuintes. Assim, qualquer aumento de impostos não consegue gerar mais receita, mas apenas mais evasão e elisão tributária, porque a capacidade e a elasticidade dos contribuintes atingiram o seu ponto máximo.

Deste modo, a previsão orçamental quanto à cobrança de impostos será sempre superior aquela que efetivamente será obtida pelas autoridades fiscais. Com vista a contornar este problema, os Estados que adotam sistemas de taxas progressivas têm optado por reduzir por exemplo as deduções à coleta, a fim de obterem um aumento da arrecadação de impostos, sem que os contribuintes deem conta desse facto e, bem assim, sem que haja um efetivo aumento da riqueza na esfera privada dos contribuintes. Em suma, não haverá outra solução que não seja a mudança radical de paradigmas de tributação e dos sistemas tributários.

Observando os últimos dados conhecidos sobre a distribuição dos contribuintes pelos diferentes escalões de IRS (2015), é possível constatar que do total de contribuintes, os primeiros dois escalões, ou seja, até € 10.700, estarão a grande maioria dos contribuintes, por

[690] Por exemplo: para um rendimento de € 28.000, o apuramento aplica a aplicação a € 25.000 da taxa de 28,838% (€ 25.000 x 24,967% = 6.241,75), e ao remanescente (€ 3.000) a taxa de 37% (€ 3.000 x 37% = 1.110,00). Daqui resultaria um imposto de € 7.351,75.

abrangerem cerca de 46,6 %. Assim, quase metade dos contribuintes têm um valor de rendimentos que não atinge os € 11.000 anuais. Por seu lado, nos terceiro e quarto escalão respetivamente 27% (até € 20.261) e 11,5% (até € 25.000). Os três últimos escalões não abrangem no seu conjunto mais de 14,9%, o que permite concluir que existirá um problema de evasão tributária, pois acima de € 250.000 a percentagem de contribuinte era de 0% e mesmo entre os € 100.000 e os 250.000 o total de contribuinte chegava apenas a 0,7%, bem como se pode concluir que nem todos os contribuintes das classes com maior nível de riqueza praticarão evasão tributária.

No que respeita aos pensionistas, funcionários, profissionais independentes e empresários, estes dois últimos com enquadramento em sede de IVA, verifica-se que não existe nenhum regime muito distinto para os pensionistas em confronto com os demais trabalhadores. Na realidade, os mesmos são tributados nos seus rendimentos pelas mesmas taxas progressivas, verificando-se apenas como diferença, a dedução (abatimento) específica aplicável, bem como a distinta tabela de retenção na fonte mensal. Por isso, não sucede como em outros países, como seja a Itália, em que de € 0 e os € 8.000 não existe sujeição a imposto dos pensionistas que tenham mais de 75 anos. Ora, parece irrealista querer tributar no caso português as pequenas pensões, ainda que tributadas a 14% (até € 7.091), pois dificilmente algum pensionista poderá viver condignamente com cerca de € 500 mensais, para pagar habitação, despesas gerais da habitação, alimentação, despesas de saúde e vestuário. Neste âmbito, estão estes contribuintes obrigados a

apresentar declaração de rendimentos, tarefa que não poucas vezes é complexa, mesmo que no caso português esteja previsto o IRS automático. Tal decorre porque por vezes há a necessidade de verificar as despesas e de corrigir os valores pré-preenchidos, perdendo-se, deste modo, o efeito simplificador do referido IRS automático.

A entrega do IRS fora da referida medida de simplificação acarreta uma enorme complexidade. Ademais, quando existem rendimentos de outras categorias, como os prediais, os pensionistas ficam impedidos de recorrer à referida possibilidade aparentemente mais simples de apresentação da declaração de rendimentos. Por outro lado, deixou de ser possível entregar as declarações em papel, pelo que passou a estar disponível apenas a declaração eletrónica, entregue através do portal das finanças, que sob a capa de uma aparente simplicidade, é uma tarefa complexa para este tipo de contribuintes. Pois, desde logo, estes têm de adquirir credenciais para acederem ao portal das finanças, a que poderão acrescer problemas quando a mesma não seja rececionada, o que impedirá qualquer relação com a administração tributária eletrónica, agravada pelo desconhecimento sobre o modo de atuar numa situação deste tipo.

Usando a analogia que alguns fazem a propósito do imposto sobre o rendimento italiano, estamos perante um assustador monstro de *Lockness*, submerso no mistério do lago. Quando é necessário alterar a declaração pré-preenchida, e introduzir outros dados, as instruções de preenchimento para estes contribuintes são muitas vezes incompreensíveis. Em face da complexidade declarativa, resultam ainda os custos financeiros, pela necessidade de obter

acompanhamento especializado, pois nem sempre haverá uma familiarização com o uso do computador e programas específicos de submissão das declarações de rendimentos, que por vezes são totalmente alterados, adensando as dificuldades.

A diferença ao nível das dificuldades para os empregados é mínima, encontrando-se a diferença em distintas tabelas de taxas de retenção na fonte mensais e, ainda, de distintas deduções promovidas pela situação de trabalhador por conta de outrem. Quando estes tenham rendimentos de outras categorias, como dividendos, rendimentos de capitais ou mais-valias, serão confrontados com uma tarefa complexa e um custo de acatamento elevado. Esta circunstância leva os contribuintes a recorrer muitas vezes a profissionais, com o inerente encargo financeiro. Porém, mesmo com este apoio, a declaração de alguns rendimentos mostrar-se-á complexa e incompreensível.

Por outro lado, a própria compreensão das regras legais é mais complexa e tortuosa que o próprio preenchimento da declaração. No que respeita às empresas e profissionais, a tarefa não se mostra mais acessível, pois, embora dotados de mais conhecimentos, a quantidade e a complexidade da obrigação principal de pagamento do imposto e das obrigações acessórias são cada vez maiores. Em face da sua multiplicidade e complexidade, o mais certo é o erro dos contribuintes, a que acresce as alterações legislativas todos os anos no orçamento geral do estado, bem como aquelas alterações que silenciosamente vão sendo introduzidas pelos governos através de legislação avulsa. Este fenómeno gera o *caos* entre os contribuintes e as autoridades fiscais.

Também, o legislador acaba por ser responsável pela complexidade do sistema tributário, tanto pela constante modificação das leis fiscais como pela incompreensibilidade dos textos legais para o leitor médio, que exigem constantes instruções administrativas sobre o seu conteúdo. Isto vem conduzindo a que as instruções administrativas, como ofícios-circulados ou circulares, se estejam a tornar mais importantes que as leis fiscais, apesar de muitas vezes nem estas conseguirem solucionarem as dúvidas interpretativas que se propõem resolver. Isto leva a que o sistema tributário se torne ainda mais complexo, oneroso e incompreensível.

A consequência vem sendo o crescimento da demanda judicial entre contribuintes e as autoridades fiscais, o que promove ainda mais custos financeiros para os contribuintes, mas, também, onera o setor público, nem que seja pelos meios humanos que passa a ter de ter à sua disposição.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO IX
AS TEORIAS SOBRE OS MODELOS DE SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

Aqui chegados impõe-se analisar o extrato teórico da proposta da *flat tax*, que se consubstancia na evolução do pensamento liberal, atrás referenciado, como um modelo de tributação, que procedeu à revisão da teoria da tributação ótima, e que de acordo com o presente texto poderá servir de referência para a reforma tributária de Portugal e de Espanha. O modelo de tributação que as teorias da *flat tax* sustentam é caracterizado pela isenção de lucros ao nível das pessoas físicas e por uma progressividade de baixo grau nos rendimentos do trabalho, sob a influência de propostas inovadoras, bem como na ideia de deduções relativas ao rendimento normal do capital próprio, formuladas por uma corrente doutrinária e política norte-americana e europeia. Na base dessas propostas estiveram a tentativa de encontrar soluções para determinados problemas, como a falta de igualdade no tratamento dos distintos rendimentos de capital e os efeitos sobre as decisões de investimento ou de poupança de particulares e empresas. Com efeito, a partir desses problemas a solução teórica e ideológica passava por encontrar alguma que sustentasse a menor tributação do capital e dos contribuintes com maior capacidade contributiva, baseada na ideia da ineficiência económica da tributação destes contribuintes e nos efeitos nefastos sobre o investimento e o crescimento económico.

Na realidade, a reforma na sua total pureza nunca foi plenamente aplicável, mais ainda assim, ela está na base de muitas das reformas fiscais da europa central e de leste, seduzidos pelo ideal liberal e pela perspetiva de atrair grandes investimentos estrangeiros, por via de um sistema tributário vantajoso para os detentores de capital. Efetivamente, nem os próprios Estados Unidos da América aplicou a conceção plena da *flat tax* desenvolvida por Robert Hall e Alvin Rabushka[691]. Esta teoria teve o objetivo de desonerar o capital, incentivar a capitalização das empresas e os investimentos, bem como reduzir as distorções provocadas pelo modelo clássico de tributação, que tal, como sucede em Portugal e Espanha, promove a oneração de uma significativa parcela do rendimento oriunda do capital, que apenas repõe a inflação, criando incentivos a que as empresas se financiem por via do endividamento.

Nesta conceção não se nega a existência de potenciais efeitos negativos, nomeadamente, os decorrentes da menor progressividade e da menor tributação do capital, sobre a distribuição do rendimento, que nas situações em que se verifiquem teriam de ser compensados pela transferência de rendimentos para os contribuintes mais pobres. Ainda assim, mesmo aqui não há absoluta concordância, uma vez que alguns defensores sustentam que as vantagens superariam o problema da distribuição, para os quais a política tributária não deveria ter por finalidade alcançar objetivos distributivos, derivado à ineficiência que tal intervenção do ponto de vista económico promove.

[691] Neste sentido, veja-se: HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The flat tax*, *op. cit.*, 1985.

Logo, o gasto público seria o instrumento mais adequado, através do qual o Estado poderia interferir na distribuição do rendimento, quando tal se justificasse, em favor daqueles que realmente se encontrassem num estado de pobreza. Portanto, o objetivo era recentrar as preocupações das autoridades tributárias, que se deveriam concentrar na ampliação da neutralidade do sistema tributário, de modo a garantir as condições para que a economia pudesse maximizar a própria arrecadação fiscal, para atender aos objetivos de igualdade e de distribuição do Estado.

Os sistemas tributários de *flat tax* demonstraram a ilusão que era representada pela ideia de que apenas a tributação sob uma profunda progressividade conduziria a uma maior justiça e igualdade fiscal. Ora, o princípio de que os indivíduos devem contribuir para as necessidades do Estado sob o pagamento de impostos de acordo com sua capacidade contributiva tem uma longa existência, mas a sua conceção dependia como esse princípio era interpretado e, principalmente, o modo como se entendia que ele deveria ser aplicado[692]. Contudo, tem variado ao longo do tempo. Por exemplo, para John Stuart Mill tal princípio implicava que todos indivíduos tinham de ser tratados como iguais perante a lei, o que exigiria que se impusesse um sacrifício igual a todos[693]. Por isso, poderia justificar-se

[692] Neste sentido, veja-se: MUSGRAVE, Richard. A. "Progressive taxation, equity, and tax design", in: SLEMROD (Org.). *Tax progressivity and income inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

[693] Neste sentido, veja-se: MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*. London: John W. Parker, West Strand, 1848, acessível em https://books.google.pt/books?id=hloBAAAAQAAJ&dq=editions:t7zOpA7-edsC&pg=PR1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=true.

a aplicação de um imposto proporcional e não progressivo. Ao invés, para a Escola marginalista, o facto de a utilidade marginal decrescer com o aumento do rendimento implicaria a necessidade de um tributo progressivo para igualar o sacrifício em termos absolutos.

Sem prejuízo das questões filosóficas, já anteriormente debatidas, por razões de economia política, o princípio de que os ricos devem pagar proporcionalmente mais impostos do que os mais pobres foi-se difundindo e consolidando nas sociedades ocidentais ao longo do século XX, o que se viria a concretizar em sistemas de tributação extremamente progressivos, os quais na maioria das situações não faziam a distinção entre os rendimentos do trabalho e do capital. Esta visão a partir da década de 70 é fortemente criticada, tanto do ponto de vista político, onde avultam os nomes de Ronald Reagan e Margareth Thatcher, que se inserem no movimento político de revolução liberal-conservadora, que a partir de teses de elevada carga ideológica, como de natureza académica, baseada na chamada teoria da tributação ótima, que convergiam para algumas proposições de orientação liberal. Porém, apresentavam a sofisticação de modelos micro fundamentados que pretendiam mimetizar o comportamento dos agentes económicos em diferentes modelos tributários, e derivar o resultado disso sobre o equilíbrio económico e sobre o bem-estar social. Na base das teorias da *flat tax* estava a conceção teórica baseada na presunção de que existe sempre um *trade-off* entre equidade e eficiência, ou seja, de que medidas tributárias que visam a redistribuição dos rendimentos, como é o caso da tributação progressiva, geram distorções e apresentam um custo económico,

principalmente por desestimular os indivíduos mais capazes a trabalhar, poupar e investir. Além disso, existe um fundamento teórico adicional, segundo o qual, a tributação da poupança, pelo menos do retorno normal da poupança, teria a potencialidade de distorcer as decisões de consumo e de trabalho dos indivíduos, penalizando relativamente mais o consumo futuro do que o presente.

Daqui resultava – e resulta - a necessidade de que o sistema tributário fosse construído de modo a ser respeitado o princípio da neutralidade, ou seja, que produza o mínimo possível de distorções económicas e comportamentais e, bem assim, maximize o bem-estar da sociedade, ponderando tanto os ganhos derivados de uma melhor distribuição do rendimento quanto as perdas decorrentes do impacto negativo dos impostos (tributos). Neste sentido, a teoria da tributação ótima é uma teoria normativa de *second best*, estruturada sobre modelos com elevado grau de abstração, que, nas suas versões mais puras, assumem os agentes económicos como racionais e perfeitamente informados, que conseguem prever com certa precisão o seu rendimento futuro e que têm grande flexibilidade para tomar decisões quanto ao dispêndio do numero de horas que vão trabalhar, que vão dedicar ao lazer e como distribuirão o seu consumo ao longo da vida, de acordo com as características e as mudanças dos impostos.

A partir deste tipo de hipóteses, e com base nas conceções utilitaristas, os economistas neoclássicos construíram nos anos 70 e 80 alguns teoremas que viriam a ser bastante influentes no pensamento universitário, propensos a justificar, por um lado, a teoria da redução da progressividade ou adoção de um imposto de *flat tax*, tal como

desenvolvido por Mirrlees e, por outro, a redução ou eliminação da tributação sobre os rendimentos de capital, como implicitamente foi sugerido por Atkinson e Stiglitz, e reforçado num momento posterior por Judd e Chamley[694]. A ideia base que estava presente na *flat tax* passava por restringir a progressividade baseada em duas premissas comuns em modelos microeconómicos neoclássicos. Em primeiro lugar, que os salários refletem exatamente a produtividade marginal do trabalho e, em segundo lugar, que a oferta de trabalho, medida em horas, é bastante elástica entre os indivíduos mais capazes, ou seja, responde sensivelmente às variações no rendimento líquido pós-tributação. Dessa forma, as taxas marginais elevadas e crescentes tenderiam a desincentivar justamente os indivíduos mais produtivos, resultando em uma perda económica para o conjunto da sociedade e, portanto, em menos receita para o estado utilizar em políticas distributivas. Neste âmbito, Mirrlees haveria ainda afirmar que as suas derivações ótimas apontavam para o estremo de um imposto quase-linear[695].

---

[694] Neste sentido, vejam-se: MIRRLEES, James. "The Theory of Optimal Taxation", *in* K. Arrow; M. Intriligator (ed.), *Handbook of Mathematical Economics*, Vol III. Amsterdam: North-Holland, 1986; ATKINSON, Robert D.; STIGLITZ, Joseph E. "The design of tax structure: direct versus indirect taxation", in *Journal of Public Economics*, v. 6, n. 1-2, p. 55-75, 1976; JUDD, Kenneth L. "Redistributive taxation in a simple perfect foresight model", in *Journal of Public Economics*, v. 28, n. 1, p. 59-83, 1985; CHAMLEY, Christophe. "Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives", in *Econometrica*, v. 54, n. 3, p. 607-622, 1986.

[695] Este autor afirmou que "*Being aware that many of the arguments used to argue in favour of low marginal tax rates for the rich are, at best, premised on the odd assumption that any means of raising the national income is good, even if it diverts part of that income from poor to rich, I must confess that I had expected the rigorous analysis of income-taxation in the utilitarian manner to provide an argument for high tax rates. It has not done so. (...) I would also hesitate to apply the conclusions*

Apesar disso, da extensa literatura que se dedicou a tentar demonstrar, analítica e empiricamente, a estrutura ótima de um imposto sobre o rendimento, a comunidade económica vem defendendo, desde os anos 80, na sua grande maioria, de que a progressividade tributária seria um instrumento ineficiente de distribuição do rendimento. É, pois, distante o posicionamento do pensamento económico e político em grande parte dos países da europa ocidental. Paralelamente, o postulado teórico de que a taxa ótima sobre os rendimentos de capitais seria zero, com base em modelos neoclássicos, também reforçou as proposições da corrente *supply-side* e tornou-se muito influente no círculo académico, como é notório no pensamento de Robert Lucas[696].

Porém, o referido modelo nunca foi, tal como referido, aplicado na sua conceção mais pura, tanto nos Estados Unidos da

regarding individuals of high skill: for many of them, their work is, up to a point, quite attractive, and the supply of their labour may be rather inelastic (apart from the possibilities of migration) - MIRRLEES, James. "An exploration in the theory of optimal income taxation", in *Review of Economic Studies*, v. 38, p. 175-208, 1971, p. 207.

[696] Este autor afirma que "*Under what I view as conservative assumptions, I estimated that eliminating capital income taxation would increase capital stock by about 35 percent. (...) Translated into an effect on welfare, I estimated the overall gain (...) to be around one percent of consumption, or perhaps slightly less. Now one percent of U.S. consumption is about $30 billion, and we are discussing a flow starting at this level and growing at 3 percent per year in perpetuity. It is about twice the welfare gain that I have elsewhere estimated would result from eliminating a 10 percent inflation, and something like 20 times the gain from eliminating post-war sized business fluctuations. It is about 10 times the gain Arnold Harberger (1954) once estimated from eliminating all product-market monopolies in the U.S. (...) The supply-side economists, if that is the right term for those whose research I have been discussing, have delivered the largest genuinely free lunch I have seen in 25 years in this business, and I believe we would have a better society if we followed their advice* - LUCAS, Robert. "Supply-side economics: an analytical review", in *Oxford Economic Papers*, v. 42, n. 2, 1990, p. 314.

América, país que está na génese do referido pensamento, como em qualquer outro grande país desenvolvido. Portanto, até à atualidade, e daí não se poderá excluir a utilidade do modelo económico-tributário, as posições extremas derivadas desse modelo de tributação ótima, embora a agenda *supply-side* tenha influenciado a redução acentuada das taxas máximas de imposto de renda e a criação de mecanismos para atenuar a dupla tributação do lucro, nunca foi plenamente executado. Os países que mais se aproximaram da eliminação da progressividade e da tributação dos rendimentos de capital foram as pequenas nações do leste europeu, durante a década de 90, mas como se verá, mesmo nesses países, persiste algum nível de tributação do lucro.

Esse distanciamento entre a teoria ótima da tributação e os modelos que foram colocados em prática, podem ser explicados pela economia política, decorrente das preferências do eleitorado por princípios relacionados com a progressividade e a justiça tributária[697]. Contudo, a perceção do indivíduo acerca do que se deva entender por "justiça" é volátil, imperfeitamente construída e suscetível à influência de ideologias e lobbies, de modo que parece difícil atribuir apenas às preferências do eleitor mediano a não adoção de determinadas "fórmulas ótimas" durante um período de hegemonia liberal-conservadora[698]. Os críticos do posicionamento liberal entendem que

[697] Neste sentido, veja-se: KAPLOW, Louis. *The theory of taxation and public economics*. New Jersey: Princeton University Press, 2008, p. 79.
[698] Neste sentido, veja-se: SHEFFRIN, Steven M. "Perceptions of fairness in the crucible of tax policy", in SLEMROD (Org.). *Tax progressivity and income inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

a razão explicativa poderá ser encontrada na possível falta de robustez da conceção teórica, na falta de fundamentação no mundo real, conforme argumentam entre outros Piketty e Saez[699].

O principal argumento para não tributar os rendimentos do capital, do ponto de vista da teoria neoclássica, é evitar em última instância uma distorção nas decisões sobre poupança, ou seja, sobre quanto consumir hoje ou no futuro, devido à redução no valor presente do consumo futuro, produzida pelo imposto que incidiria na remuneração do capital. Porém, existem ainda outros argumentos para não tributar os rendimentos de capital exatamente como o rendimento do trabalho, ou para tratar a tributação do lucro na pessoa jurídica e na pessoa física de modo integrado. Porém, o argumento para simplesmente não tributar o rendimento de capital decorre do seu efeito de desincentivo à poupança, como aliás já argumentava Kaldor ao propor um imposto progressivo sobre o consumo - *expenditure tax* - em alternativa a um imposto sobre o rendimento[700].

No caso dos teoremas originais da tributação ótima, entretanto, apenas os rendimentos de capital deveriam ter taxa de zero, mas os

[699] Veja-se o seu pensamento em PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. Rethinking capital and wealth taxation. 2013, p. 1. Disponível em http://www.piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaez2013RKT.pdf. Último acesso em 15 de novembro de 2020.

[700] Nicholas Kaldor sustentava que um *expenditure tax* seria superior a um imposto sobre o rendimento tanto porque o consumo seria um melhor indicador da capacidade contributiva, quanto porque não incidiria sobre a parcela poupada do rendimento e, dessa forma, poderia favorecer o investimento desde que viabilizasse os corretos canais de financiamento de longo prazo. Mas sua proposta de tributar o consumo implicava adotar um mecanismo de progressividade, taxando os valores consumidos por cada indivíduo de forma proporcionalmente crescente. Neste sentido, veja-se: KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*, 5.ª ed. London: Unwin University Books, 1969; Brookfield: Gregg Revivals, 1993.

rendimentos do trabalho continuariam a ser tributados, inclusive pelos fins distributivos da função de bem-estar social. A ideia base que está subjacente é, que uma vez que, o rendimento originário obtido dos salários já é tributado, não haveria razão para tributar uma segunda vez o retorno da parcela poupada. Pois, sendo repetido criaria um incentivo para consumir mais rendimento no presente. Embora sejam admitidas diferenças de rendimento e de consumo entre os indivíduos, todos eles trabalham e poupam apenas com o objetivo de obter rendimentos destinados ao consumo. A única critica que se lhes tem sido possível apontar é a existência de outras razões para a poupança, o que leva os detratores da ideia de não tributar os rendimentos de capital a falar na falta de realismo dessas hipóteses[701].

De acordo com essas posições críticas existe uma correlação positiva entre a capacidade de os indivíduos obterem rendimentos e a sua propensão a suavizar o consumo ao longo da vida, por meio de poupança, bem como, a sua habilidade para prever e lidar com as incertezas sobre o rendimento futuro. Portanto, os indivíduos mais capacitados tenderiam a poupar mais do que aquilo que seria

[701] Em sentido critico, veja-se: James Banks e Peter Diamond afirmaram que "*We argue that a widely recognized result of the optimal tax literature - that capital income should not be taxed, in order that individual's choices regarding saving for future consumption are left undistorted relative to the choices over immediate consumption - arises from considerations of individual behaviour and the nature of economic environments that are too restrictive when viewed in the context of both theoretical findings in richer models and the available empirical econometric evidence. Hence such a result should be considered not robust enough for applied policy purposes and there should be some role for including capital income as a component of the tax base."* - BANKS, James; DIAMOND, Peter. "The base for direct taxation", in *Prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century*. London: The Institute for Fiscal Studies (IFS), 2008, p. 2.

necessário por razões de precaução, e isso poderia resultar em menos trabalho no futuro. Nessas circunstâncias, a tributação da poupança passaria a ser um instrumento ótimo, tanto por atingir os indivíduos mais capacitados e induzi-los a poupar menos no presente - e evitar que trabalhem menos futuro -, como a subsidiar aqueles que não têm condições de suavizar o consumo, na presença de uma restrição à liquidez[702].

Alguns autores sustentam que a tributação do capital também cumpre um papel fundamental, num mundo em que a riqueza está distribuída de uma forma desigual, que na sua perspetiva gera, por um lado, que as diferenças de rendimento do trabalho devido a diferentes capacidades e, principalmente, as diferenças de herança, sendo que os indivíduos que mais recebem de herança nem sempre são aqueles que mais recebem de salário. Desse modo, concluem que não basta tributar progressivamente o rendimento do trabalho para reduzir as desigualdades e proporcionar os incentivos mais desejáveis[703].

Ainda assim, nenhuma das visões alternativas apresentadas propõem uma rutura com a construção analítica da teoria da tributação ótima, antes procuram enriquecer os modelos de inspiração neoclássica com a incorporação de hipóteses mais realistas e de contribuições de outras áreas, como a economia comportamental e os estudos sobre a desigualdade, de modo a justificar a adoção de arranjos tributários progressivos, bem como a tributação dos rendimentos de capital, da herança e do património. Pelo que as teorias da *flat tax*

[702] BANKS, James; DIAMOND, Peter. *Op. Cit.*, p. 59.
[703] PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *Op. cit*.

passados cerca de meio século continuam atuais e com toda a pertinência dogmática.

É que, apesar de décadas de sistemas de máxima progressividade, a realidade, resultante dos dados provenientes dos distintos sistemas tributários mostra a crescente desigualdade, bem como, associada a esta conclusão, as falhas nas funções de distribuição das taxas progressivas de imposto sobre o rendimento, que não se fundam numa estrutura ótima de imposto[704].

Os resultados empíricos demonstram a necessidade de uma *flat tax*, em face do irrealismo que resulta da ideia de tentar sustentar como taxas ótimas de tributação qualquer uma que exceda os 50% de tributação, que conduzem a uma reação de racionalidade económica, ao nível dos efeitos no desincentivo sobre o trabalho, com o correspondente efeito negativo sobre a própria receita fiscal obtida. Na realidade, existe uma fronteira opaca entre os rendimentos do trabalho e os rendimentos de capital, pelo menos para aquela parte da população que trabalha de forma autónoma ou tem a possibilidade de escolher a forma como prestará o serviço - como pessoa física ou jurídica -, o que leva erradamente autores como Piketty a defender tanto a tributação do capital, como ainda a sustentar a tributação

[704] Por exemplo, Peter Diamond e Emmanuel Saez demonstraram que a taxa máxima de imposto sobre o rendimento vigente, em 2011, nos Estados Unidos da América, que se cifrava em 42,5%, apenas seria ótima sob a hipótese de uma elasticidade da oferta de trabalho extremamente elevada, muito maior do que aquela que tem sido estimada pela literatura empírica, mesmo quando consideradas as possibilidades de evasão entre indivíduos de rendimentos elevados – DIAMOND, Peter; SAEZ, Emmanuel. "The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations", in *Journal of Economic Perspectives*, v. 25, n. 4, p. 165-190, 2011.

conjunta como rendimento do trabalho, sob a aplicação de taxas progressivas, como ainda hoje ocorre em muitos países desenvolvidos[705].

Isto é, estes autores sustentam a *rationale* de um imposto sobre o rendimento, amplo e progressivo, complementado por um imposto também progressivo sobre a riqueza e, finalmente, por um imposto progressivo sobre a herança. Também, neste sentido, Joseph Stiglitz defende a tributação progressiva dos rendimentos de capital, o que para este autor encontra justificação na crescente desigualdade, por via dos efeitos adversos sobre o bem-estar social e sobre a própria produtividade da economia[706].

Esta visão, evidentemente, está longe de representar um consenso na escola da tributação ótima, da qual nos afastamos, porque retirando a franja minoritária dos economistas que vêm a tributação do capital e do rendimento como algo extremamente negativo, que deveria ser evitado, há um amplo espectro de neoclássicos que admitem tributar, o que ocorre no modelo de sistema tributário de *flat tax*, e, em alguma medida, o fluxo de rendimento proporcionado por ele, mas não conjuntamente, nem progressivamente como os rendimentos do trabalho[707]. É neste ponto que é defendida a teoria da *flat tax.*

---

[705] Neste sentido, veja-se: PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *Op. cit*.

[706] Sobre o seu pensamento, veja-se: STIGLITZ, Joseph E. "Pareto efficient taxation and expenditures: pre-and re-distribution". *Working Paper, n. 23892*. Cambridge: NBER, 2017.

[707] Por exemplo, é possível encontrar um modelo dual, nos países nórdicos, que combina a tributação progressiva do rendimento do trabalho com a tributação linear

Segundo os defensores do modelo dual, como Soren Nielsen e Peter Sorensen, a vantagem do modelo dual reside no facto de diferenciar a tributação dos rendimentos de capital e de trabalho, que na sua perspetiva permitiria equalizar o tratamento dispensado ao capital humano e ao não-humano[708]. Porém, tal justificação não é convincente, uma vez que se desenvolve a partir de um raciocínio semelhante àquele que originalmente fora aplicado pela teoria da tributação ótima, ao tratar da distorção que um imposto sobre a poupança causaria sobre a decisão de consumo. Isto é, o investimento em capital humano, traduzido em mais tempo presente dedicado ao estudo, proporciona um retorno que será tributado apenas no futuro, quando o rendimento adicional for auferido, enquanto o investimento em ativos financeiros, com o rendimento poupado, proveniente do trabalho atual, têm o seu retorno tributado desde o princípio. Neste sentido, a maior tributação relativa ao rendimento do trabalho, em comparação com os rendimentos de capital, serviria para reduzir ou eliminar o diferencial em favor do capital humano. Outra razão de ordem mais prática que influenciou a adoção do modelo dual, segundo Peter Sorensen, foi promover uma espécie de compensação pelo facto de a tributação incidir sobre todo o rendimento nominal de capital,

sobre o rendimento do capital, e que é complementado por um imposto sobre a detenção de património.

[708] Sobre o modelo de sistema tributário, veja-se, entre outros: NIELSEN, Soren B.; SORENSEN, Peter. B. On the optimality of the Nordic system of dual income taxation. *Journal of Public Economics*, v. 63, p. 311-329, 1997.

incluindo a correção monetária pela erosão do valor real dos ativos[709]. Em tese, essa correção também poderia ter sido efetuada dentro do modelo amplo de tributação do rendimento, mas são raros os sistemas tributários que o fazem.

Porém, como sustenta a visão maioritária da Escola de tributação ótima, a compensação pela inflação seria insuficiente para alcançar a neutralidade tão almejada pela teoria da tributação ótima, ao contrário daquilo que se obtém pela denominada teoria da *flat tax*. Acresce ainda que, para além da neutralidade das decisões presentes e futuras, há um outro tipo de neutralidade mais importante, relacionada com a escolha individual sobre o destino da poupança e da decisão das empresas de como financiar os seus investimentos. Enquanto o primeiro tipo de neutralidade tem sido bastante discutido, o segundo tipo tem despertado crescente a atenção dos economistas envolvidos no debate das reformas tributárias, principalmente no contexto de maior mobilidade internacional de capitais e de crescente variedade de instrumentos financeiros. Por vezes, estes são criados com o simples objetivo de dissimular a verdadeira natureza dos rendimentos de capitais. Desta forma, toda e qualquer lacuna ou diferencial de tributação verificado no sistema tributário, ou entre países, tende a ser explorado pelos agentes económicos.

Neste ponto, os pensadores neoclássicos voltam a não estar de acordo. Por um lado, autores como Joseph Stiglitz defendem uma

[709] Neste sentido, veja-se: SORENSEN, Peter B. "Dual income taxes: a Nordic tax system". *Working Paper*. Tax Reform - Where to Next? Wellington: Victoria University, 2009.

coordenação internacional das autoridades para enfrentar a situação e conseguir tributar os indivíduos mais ricos. Por outro, existem autores que defendem a existência de maior competição tributária, para definitivamente erradicar toda e qualquer forma de tributação direta dos rendimentos do capital, e substituí-lo por um tipo de imposto sobre o valor adicionado ou sobre o fluxo de caixa - único com a propriedade da quase-neutralidade, na sua perspetiva[710].

A neutralidade existiria nesse caso porque um imposto que funcione na base do fluxo de caixa utiliza uma taxa de desconto, em geral igual à taxa normal de juros, que é aplicada para trazer a valor presente todas as "entradas" e "saídas" da conta da pessoa ou da empresa, de modo a não interferir nas suas decisões. No caso das empresas, por exemplo, um imposto sobre o fluxo de caixa elimina a vantagem que hoje existe em financiar investimentos através empréstimos, uma vez que o gasto com os juros deixa de ser deduzido. Pelo contrário, a empresa deduz todos os investimentos, assim como regista o empréstimo recebido na receita. Do ponto de vista dos investidores, essa sistemática também elimina o estímulo para que a empresa retenha lucros e os acionistas adiem a venda de ações, para não realizar o ganho de capital e não pagar tributos.

Contudo, alguns autores sustentam que um imposto sobre o fluxo de caixa, em perspetiva individual, oferece um estímulo à acumulação indefinida de capital, uma vez que o rendimento somente

[710] Neste sentido, veja-se: KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*, *op. cit.*

será tributado quando consumido e, quando exceder, em taxa de rentabilidade, a taxa de desconto[711].

Efetivamente, o ato do indivíduo de acumular por acumular é em geral estranho aos modelos neoclássicos, mas esse problema poderia em tese ser resolvido por um imposto sobre as heranças, desde que não existissem estratégias de planeamento sucessório, que, regra geral, pretendem contornar esse tipo de tributação, o que torna tão complexa a construção de um sistema tributário ótimo. Além disso, os autores neoclássicos sustentam que o modelo ótimo de sistema tributário não deve ser idealizado para ser progressivo, uma vez que os impostos não são um bom instrumento de distribuição do rendimento[712].

Ademais, estas teorias neoclássicas, nomeadamente, o pensamento que sustenta o modelo de sistema fiscal de *flat tax*, não deixa de reconhecer que a desigualdade e a concentração da riqueza cresceram sensivelmente nas últimas décadas, como reconhece Mirrlees[713]. Porém, tal deu-se paradoxalmente em sistemas tributários com elevada progressividade, em que muitos dos quais até adotam sistemas dualistas.

Neste contexto, a discussão teórica funda-se no conflito entre equidade e eficiência, em que alguns autores, como Mirrlees, tentam encontrar um ponto de equilíbrio, para uma reforma do sistema

---

[711] Neste sentido, veja-se: PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *Op. cit*.
[712] Neste sentido, veja-se: KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*, *op. cit*.
[713] Neste sentido, veja-se: MIRRLEES, James; ADAM, S.; BESLEY, T.; *et al.* "Tax by Design: the Mirrlees Review". *Op. cit.*, p. 8.

tributário[714]. Este autor, retomando o tema da neutralidade propõem, como alternativa um modelo de tributação dos rendimentos de capital que isente o rendimento normal do capital. Isto é, sugere-se que apenas os rendimentos económicos ou os rendimentos extraordinários, acima de uma taxa normal de juros, seriam tributados e que esse modelo seria complementado por um imposto sobre a herança, para atingir os rendimentos não acumulados por esforço próprio. Por outro lado, a tributação de parte do rendimento normal da poupança também obtinha justificação, em função da necessidade de não desestimular o investimento em capital humano. Efetivamente, se o rendimento normal da poupança é isento, o desequilíbrio inverte-se sensivelmente, ainda mais quando os rendimentos do trabalho permanecem submetidos à tributação progressiva. Nesse caso, a opção de estudar em vez de trabalhar e poupar no presente levará o indivíduo a provavelmente pagar uma taxa marginal mais elevada no futuro, quando o seu rendimento for maior. Talvez o resultado líquido e a valor presente do fluxo de renda seja inferior ao do indivíduo que não estudou, mas trabalhou desde cedo e poupou, permanecendo isento nos rendimentos da poupança e submetido a uma taxa mais baixa sobre seu salário.

Deste modo, Mirrlees reconhece que da teoria económica surgem alguns fundamentos para sustentar desvios à neutralidade do primeiro tipo[715], pela adoção de um modelo ótimo, que introduza

[714] Neste sentido, veja-se: MIRRLEES, James; ADAM, S.; BESLEY, T.; *et al.* "Tax by Design: the Mirrlees Review". *Op. cit.*

[715] Neste sentido, veja-se: Neste sentido, veja-se: MIRRLEES, James; ADAM, S.; BESLEY, T.; *et al.* "Tax by Design: the Mirrlees Review". *Op. cit.*

alguma distorção na dimensão intemporal das decisões de consumo, do trabalho e da poupança, para oferecer os estímulos adequados em um mundo real e não ideal, em que as preferências, habilidades e restrições dos indivíduos são muito heterogéneas.

Essa possibilidade terá, no entanto, de ser cautelosa, em face da neutralidade do segundo tipo, visto que, a necessidade de equalizar o tratamento tributário dispensado às várias alternativas de investimento, reduzindo não só a eventual vantagem de aplicar o capital em títulos públicos, como da empresa de se endividar para abater os juros do lucro tributável, é um dos grandes desafios que os modelos tradicionais de tributação do rendimento enfrentam, mas isso não implica necessariamente adotar o princípio da isenção do rendimento normal.

Aqui chegados, são patentes as distorções da adoção do modelo clássico de tributação do rendimento, dos quais são exemplificativos, a oneração do prémio inflacionário inserido nos rendimentos de capital; a dupla tributação dos lucros; e o estímulo ao adiamento da realização dos ganhos de capital. Os diferentes Estados têm adotado diferentes estratégias, pelo que não existe um consenso sobre qual o melhor modelo a seguir, nem sequer existe algum que se adapte a todas as realidades.

O atual modelo tem em muitos casos meio século, uma vez que é por volta dos anos 70 que países como a Alemanha, França e Reino Unido começaram a introduzir taxas diferenciadas - *split rates* - para os dividendos ou sistemas de imputação e de crédito, que visavam integrar a tributação dos lucros na pessoa jurídica e na pessoa física,

eliminando total ou parcialmente a dupla tributação e o diferencial de carga tributária em relação aos demais rendimentos de capital. Contudo, esses mecanismos eram adotados em países em que as taxas marginais máximas do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas eram invariavelmente bem superiores às taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas jurídicas. Desse modo, aqueles que estivessem nos estratos sociais superiores, quando recebessem dividendos, sempre teriam um adicional de imposto a pagar.

Entretanto, ao longo das décadas de 80 e 90, do século XX, os teoremas dos economistas da *supply-side* promoveram reduções substanciais no grau de progressividade do imposto sobre o rendimento, bem como no nível de tributação dos rendimentos de capital. Porém, ao mesmo tempo surgem novas estratégias para lidar com o problema da dupla tributação dos lucros. É assim, neste contexto, que surge o modelo de *flat tax*, fundado num imposto sobre o rendimento simplificado, com apenas uma taxa. Este modelo de sistema tributário acabaria por ser adotado por diversos países da europa de leste, baseados na proposta formulada nos anos 80 por Robert Hall e Alvin Rabushka[716].

Essa proposta foi inicialmente lançada no *Wall Street Journal* e popularizada com a ideia de que, se aprovada, a declaração de imposto sobre o rendimento seria tão simples que caberia num cartão postal. Assim, estes autores vêm a propor uma espécie de imposto sobre valor adicionado, com dedução do gasto com salários,

[716] Sobre a proposta, veja-se: HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The flat tax*, *op. cit.*

para substituir o imposto sobre o rendimento tradicional. Algo similar ao que hoje defendem alguns autores neoclássicos.

O modelo da *flat taxa* acabaria por influenciar a reforma tributária norte-americana de 1986, da administração Reagan, na qual um sistema de múltiplas taxas, cuja taxa máxima atingia 50%, foi substituído por outro de duas taxas, de 15% e 28%, mas que haveria de conhecer retrocessos nas administrações seguintes. Também, países como a Estónia e outros do antigo bloco de leste, como a Letónia e a Lituânia adotaram variantes da proposta de *flat tax*. Se a primeira fase da *flat tax* se circunscreveu aos países do Mar Báltico, a segunda, iniciada pela Rússia, em 2001, expandiu-se pelos demais países da europa de leste e pela ásia.

Este movimento encetado pelos países da europa de leste em direção a um modelo tributário que não faz distinção do nível de rendimento é interpretado por alguns economistas libertários como reflexo de um amadurecimento político das populações que sofreram com o comunismo, uma vez que a defesa da "tributação dos mais ricos", ou seja, a progressividade tributária, é vista como retórica de luta de classes e não como um princípio próprio às próprias democracias[717]. É evidente que a questão ideológica não pode ser desprezada, mas para os economistas do Fundo Monetário Internacional a razão da introdução do modelo de *flat tax* foi

[717] Neste sentido, veja-se: MITTCHELL, Daniel. *The global flat tax revolution*. Washington: The Cato Institute, Jul./Aug. 2007. Disponivel em https://www.cato.org/policy-report/julyaugust-2007/global-flat-tax-revolution. Último acesso em 15 de novembro de 2020.

consequência de uma estratégia desses países mostrarem a concreta "mudança de regime", por via de reformas pró-mercado[718].

Porém, não podemos deixar de recordar que parte da nova classe de milionários desses países é formada por antigos integrantes ou descendentes da burocracia estatal, que se aproveitaram do próprio processo de privatização das empresas nacionais e concentraram muita riqueza nas últimas décadas. Desse modo, alguma doutrina, refere como natural que as reformas no sistema de tributação tenham também sido influenciadas pelos interesses dessa elite empresarial e política. Nesse sentido, o Fundo Monetário Internacional refere que o entusiasmo gerado pelo *flat tax* se deve mais ao facto de as reformas terem implicado redução da carga tributária para os mais ricos do que pelo aspeto da uniformização de taxas ou dos seus atributos quanto à neutralidade.

Essa perspetiva tem ínsita uma visão de proteção do *status quo* dos modelos tradicionais dos sistemas tributários. Por essa razão, as reais motivações por detrás da *flat tax* ficam evidentes, por exemplo, nas críticas que os economistas do Instituto Cato, como Daniel Mittchell, fazem às tentativas da OCDE e da Comissão Europeia de impor limites à competição tributária[719].

---

[718] Neste sentido, veja-se: KEEN, Michael; KIM, Yitae; VARSANO, Ricardo. Op. Cit.

[719] Este autor refere que "*Although the flat tax revolution has been impressive, there are still significant hurdles. Most important, international bureaucracies are obstacles to tax reform, both because they are ideologically opposed to the flat tax and because they represent the interests of high-tax nations that want tax harmonization rather than tax competition… Fortunately, these efforts to create a global tax cartel have largely been thwarted, and an 'OPEC for politicians' is still just a gleam in the eyes of French and German politicians. That means that tax*

Em suma, o modelo de sistema tributário de *flat tax* tem na sua base o objetivo de aumentar a competição tributária. Por seu lado, os modelos tradicionais, apresentam a critica de o aparente sucesso económico ser conseguido à custa de maior desigualdade social, mas tal efeito não é evidente face a diversos índices de apuramento internacional. Ademais, importa ter presente que não existe um modelo homogéneo de sistema tributário de *flat tax*, bastando ver que apenas a Estónia e outros três países suprimiram a dupla tributação dos lucros, isentando os dividendos ao nível das pessoas físicas (Letónia, República Eslováquia e Romênia). Contudo, dois deles voltaram parcialmente atrás nos últimos anos: a Letônia, que reintroduziu em 2010 uma taxação de 10% sobre os dividendos distribuídos a não-residentes, e a Eslováquia, que em 2011 criou uma contribuição social sobre dividendos e em 2017 substituiu-a pelo imposto sobre o rendimento normal, com uma taxa de 7% ou 35%, que, neste último caso, é aplicável aos residentes em paraísos fiscais. Em ambos os casos, a tributação dos dividendos distribuídos a acionistas é adicionada à tributação original do lucro na empresa, que é de 15%, totalizando uma carga tributária sobre os lucros bastante inferior à média da OCDE, que ainda hoje supera os 40%. Na Estónia e na Roménia, por sua vez, o lucro permanece sob tributação apenas numa etapa, respetivamente, com uma taxação total de 20% e 16%, igual há que é aplicada aos demais rendimentos de capital e de trabalho.

---

competition is still flourishing, and that means that the flat tax club is likely to get larger rather than smaller - MITTCHELL, Daniel. *The global flat tax revolution*. *Op. Cit.*

Além destes países, é interessante referir o caso da Grécia e do México, que integram a OCDE e, embora nunca tenham instituído um *flat tax*, conviveram durante algum tempo com a isenção de dividendos ao nível das pessoas físicas[720].

Em síntese, a *flat tax* apesar de todas as críticas, permanece como uma alternativa para lidar com os problemas que afligem o modelo clássico de tributação do rendimento, os quais o modelo dual nórdico[721] e, bem assim, o modelo belga de *allowance for corporate equity*[722], que surgiram como outras alternativas, não têm conseguido

[720] O México adotou em 1990 um sistema de isenção dos lucros distribuídos, mas desde 2014 voltou a tributá-los com uma taxa de 10%, cumulativa com o imposto sobre as empresas de 30%. Já a Grécia aboliu a isenção de dividendos ainda em 2009 e hoje complementa o imposto de 29% sobre o lucro das empresas com uma taxação de 10% sobre os valores distribuídos às pessoas físicas. Por fim, o Brasil instituiu a isenção de dividendos em 1996, mas as tributações das diversas formas de rendimento de capital permaneceram desalinhadas entre si e, em relação aos rendimentos do trabalho, problema que se agravou com os regimes especiais de tributação das micro e pequenas empresas.

[721] O modelo dual de tributação do rendimento foi introduzido entre os anos 80 e 90 nos países nórdicos, consistindo basicamente em submeter todos os rendimentos de capital a uma taxa *flat* reduzida, enquanto mantém os rendimentos do trabalho sendo tributados progressivamente. A principal razão é oferecer uma compensação pelo facto de os rendimentos de capital serem tributados em valor nominal e não real, descontando a inflação, e de o lucro, em particular, já ter sido tributado ao nível da empresa. No modelo dual puro, as taxas sobre os rendimentos do capital devem ser alinhadas à taxa da primeira faixa do imposto sobre o rendimento do trabalho e, somada com a taxa incidente sobre o lucro da empresa, devendo aproximar-se da taxa máxima da tabela progressiva das pessoas físicas.

[722] Originalmente proposto por Michael Devereaux e Harold Freeman, o *allowance for corporate equity* é um mecanismo de ajuste no cálculo do imposto de rendimento das empresas que visa isentar de tributação o rendimento normal do capital, definido como o rendimento equivalente àquele que seria obtido pelos acionistas com a aplicação de seu capital em um ativo financeiro sem risco. Note-se que a isenção se aplica apenas ao imposto devido pela empresa e que o lucro distribuído aos sócios deve ser tributado exatamente como qualquer outra forma de rendimento de capital, de modo que a tributação não interfira na escolha do investidor onde aplicar seu dinheiro. Além de proporcionar neutralidade na afetação do capital entre distintos ativos, essa fórmula também torna neutra a decisão da empresa de como financiar os

dar solução, designadamente, ao problema da complexidade dos respetivos sistemas tributários, não representando um modelo de simplificação dos mesmos, tal como garantido pelos sistemas tributários de *flat tax*.

Embora sejam patentes as vantagens do modelo neoclássico da *flat tax*, com exceção dos casos existentes na europa central e de leste, na prática os principais países europeus não o adotaram, apesar de terem abandonado os sistemas de imputação e terem incorporado elementos do modelo dual, ao tributarem os rendimentos de capital com uma ou no máximo duas taxas reduzidas, o que em geral equivalem a algo próximo de metade da taxa máxima aplicável aos rendimentos do trabalho. Por exemplo, a Alemanha, Itália, Suíça e Áustria, encontram-se a adotar uma taxa *flat* em moldes muito similares ao da Suécia ou Finlândia, enquanto Espanha, Portugal,

seus investimentos, com capital próprio ou endividamento. No modelo clássico, é mais vantajoso para a empresa endividar-se do que se capitalizar, pois os juros pagos pelo empréstimo são abatidos do cálculo do imposto sobre o rendimento. Mas essa vantagem desaparece se o rendimento normal (ou juros) sobre o capital próprio também puder ser deduzido. O primeiro país a adotar esse mecanismo foi a Croácia, em 1994, sendo logo seguida pelo Brasil (1996), Itália (1997) e Áustria (2000) e, mais recentemente, pela Bélgica (2006). Apenas a Croácia e a Bélgica adotaram o modelo puro de *allowance for corporate equity*, isentando completamente o rendimento normal do capital. A Itália e a Áustria usaram esse dispositivo apenas para aplicar uma taxa mais baixa sobre os rendimentos normais e, exclusivamente, para as novas capitalizações. Contudo, atualmente, apenas o Brasil e a Bélgica mantêm o mecanismo de dedução ativo, pelo que todos os demais países aboliram a sua implementação após poucos anos de experiência - DEVEREAUX, Michael; FREEMAN, Holder. "A general neutral profits tax", in *Fiscal Studies*, v. 12, n. 3, p. 1-15, Aug. 1991.

Irlanda e Reino Unido continuam a utilizar mais do que uma taxa, e uma estrutura progressiva, tal como o faz a Dinamarca[723].

Contudo, este modelo não resolve o problema da tributação dos rendimentos do trabalho, o que é obtido pelo modelo de sistema tributário de *flat tax*. Diferenças à parte, os dados da OCDE indicam uma tendência recente dos países reduzirem a tributação do lucro na esfera da empresa, ao mesmo tempo em que ampliam a tributação efetiva dos dividendos distribuídos, de modo a manter a carga tributária mais ou menos estável. Isso tem ocorrido tanto entre os países nórdicos, quanto entre os países da europa de leste e ocidental. E, parece ser, antes de mais nada, uma decorrência da competição tributária, já que o imposto sobre as empresas estimula a reafectação territorial das empresas, enquanto o imposto sobre os dividendos geralmente só afeta os residentes.

Do ponto de vista teórico existem na atualidade dúvidas e divergências consideráveis sobre o que seria "ótimo" em matéria de tributação. Muitos economistas neoclássicos têm criticado o irrealismo dos fundamentos por detrás de enunciados que outrora foram muito populares nos círculos académicos, como o de que a progressividade e a tributação do capital seriam ineficientes do ponto

[723] A França é hoje um dos poucos países que mantém um sistema de tributação do rendimento mais próximo ao conceito de *comprehensive income tax*, tributando os rendimentos do capital conjuntamente com os do trabalho, mas com uma dedução de 40% para os dividendos. A Austrália, Canadá e Nova Zelândia também continuam a utilizar esse modelo amplo, mas com o método de imputação, completo ou quase completo, no qual o imposto sobre o lucro da empresa vira crédito para a pessoa física na hora de calcular seu imposto sobre o rendimento, resultando numa carga tributária total similar à incidente sobre o rendimento do trabalho, em torno de 50%, exceto na Nova Zelândia, em que é de 33%.

de vista económico e do bem-estar social. Na atualidade, o debate não se centra em torno de saber se o rendimento de capitais deve ou não ser tributado, mas como o deve ser. Nesse âmbito, encontramos um grupo maioritário, representado pela revisão de James Mirrlees, que defende a ideia de isentar o "rendimento normal" do capital para reduzir as distorções sobre as decisões de investimento, mas reconhece que podem existir outras boas razões para tributá-lo parcialmente. Ao invés, a linha doutrinária de economistas como Piketty e Saez têm defendido a necessidade de alcançar os rendimentos mais elevados, o que na sua visão apenas pode ser alcançado com a oneração do capital e de forma progressiva, tanto por razões distributivas como por uma questão de eficiência, já que a natureza da concentração da riqueza atual compromete a própria meritocracia e a produtividade. Ambos os lados levantam questões pertinentes para o debate, que devem ser avaliadas com ponderação.

Por outro lado, a experiência internacional tem revelado distintas estratégias nacionais para enfrentar os problemas derivados do modelo clássico de tributação do rendimento, que vão desde o modelo de sistema tributário fundado na *flat tax*, com forte implementação na europa central e de leste, ao modelo dual dos países nórdicos, passando por sistemas de dedução ou imputação que visam eliminar ou minimizar a dupla tributação dos lucros. Esses modelos conviveram durante as últimas décadas, sem uma clara tendência hegemónica e com mudanças de entendimento, como sucedeu no caso dos países que abandonaram sistemas parecidos com o dos juros sobre capital próprio, designadamente, a Croácia, Itália e a Áustria, e dos

que deixaram de isentar dividendos, como a Grécia, México e Eslováquia. Mais recentemente, surgiram as tendências de incorporação de elementos do modelo dual, com tributação linear ou quase linear dos rendimentos de capital, bem como a tendência de redução das taxas incidentes sobre o lucro das empresas e compensação com uma maior tributação dos rendimentos de capital das pessoas físicas.

Contudo, tais modelos suscitam as maiores reservas quanto aos efeitos sobre a simplicidade dos sistemas tributários, que embora possam ter alguns efeitos positivos na distribuição de rendimentos e no crescimento económico, acrescentam custos de acatamento para os contribuintes, pessoas físicas, devido à extrema complexidade dos modelos.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

CAPÍTULO X
A SIMPLIFICAÇÃO DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

1. Considerações iniciais

O sistema tributário do final do século XX e início do presente século veio enfatizar a ideia de que o mesmo se tornou um amontoado de exigências desproporcionadas sobre o contribuinte médio. Efetivamente, a globalização e, dentro desta, a internacionalização das economias conduziu a uma crescente complexidade dos sistemas tributários, carregados de obrigações acessórias, de normas de anti abuso, de regimes particulares e especiais de tributação. Neste ponto o que se questiona é a complexidade dos sistemas tributários e os seus efeitos sobre a eficiência e o custo do desvio de recursos tão necessários ao crescimento económico. A tributação pode ser estudada sobre distintas perspetivas, não só no plano jurídico, mas como afirma Luís Eduardo Schoueri:

> "*sendo a tributação um fenómeno histórico, político, económico e social, as contribuições oferecidas por essas aproximações não podem ser desprezadas na busca da construção de um sentido ao todo tributário"*[724].

Por isso, as questões de natureza tributária fazem parte de um ramo *sui generis* da ciência jurídica, que sofrendo a influência dos

[724] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 6ª ed.. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 21.

condicionalismos sociais, são o resultado do funcionamento do sistema político, das suas conceções e modificações, e das ideologias económicas e sociais[725]. Em resultado destas circunstâncias, a análise das questões de natureza tributária não pode ser desconectada da realidade económica, social e histórica, que existe em cada específica comunidade política, pelo que será sobre esta última vertente que o presente capítulo pretende debruçar-se.

Sendo vários os problemas aquele que apresenta maior gravidade deriva da complexidade, isto é, da falta de cumprimento do princípio de simplicidade, o que leva a que o pagamento dos impostos seja efetuado com sacrifício da satisfação das suas necessidades básicas, acarretando custos de gestão, de cumprimento e de acatamento, para além de padecerem de uma inegável falta de clareza. Este problema foi diagnosticado logo no início do século XX por Arthur Pigou[726], mas apesar disso o caminho desde então percorrido foi no sentido da crescente complexidade, com o agravamento dos efeitos acima referidos. Estamos em crer que esta evolução foi consequência direta do crescimento da demanda por ação pública, que nos conduziu a um Estado cada vez mais intervencionista, que se sustenta nos impostos e necessariamente no modelo progressivo cada vez mais complexo, para dar resposta às exigências financeiras do

[725] Veja-se: FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. "A crise do sistema democrático ocidental: a degradação da confiança dos jovens nas instituições democráticas", *op. cit.*, 2016, pp. 71-83.
[726] Neste sentido, veja-se: PIGOU, Arthur. *A Study in Public Finance*, *op. cit.*, 1928, pp. 103 e ss.

Estado. Este viu no imposto um instrumento de política socioeconómica[727].

Portanto, resultou da junção da pré-existente função tributária do imposto a novas incumbências e objetivos de natureza extrafiscal, levando a transformar os sistemas de tributação de natureza económica em sistemas de tributação política[728]. Também, a evolução da conceção de justiça, nomeadamente, por via das teorias acerca da justiça social, conduziu à referida complexidade do sistema tributário, permeável ao mercado político e às reivindicações sociais[729]. Aliás, nem a adoção do sistema de mercado e de livre iniciativa impediu o desmesurado desenvolvimento da ação pública, em particular a efetivada pela via tributária. Tal ação pública acabou, segundo nos parece, por colocar em causa princípios fundamentais dos indivíduos, pelo que não sendo expressão da vontade popular, a sua legitimidade fica colocada em causa.

Este cenário leva atualmente a uma grande diversidade de críticas, que podemos resumir nas seguintes: a invasão da vida privada e os poderes quase ilimitados da administração pública; as taxas demasiado elevadas; a complexidade; a inconsistência e incompreensibilidade dos sistemas tributários. Este problema é

---

[727] Neste sentido, veja-se: NEUMARCK, Fritz. *L'Impôt Comme Instrument de la Politique Économique, Sociale et Démographique*, in *Financement de la Reconversion et de la Restauration Apreanès da Guerre*, Paris, Sirey: Institut International de Finances Publiques, 1949, pp. 245 e ss.

[728] Neste sentido, veja-se: BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, *op. cit.*, 2006, p. 191.

[729] Por exemplo Federico Flora pronunciou-se contra a ideia de a política tributária dar resposta aos fins sociais como forma de nivelar a riqueza – *Manuale della Scienza delle Finanze*, *op. cit.*, 1912, p. 31.

especialmente patente na europa ocidental e deveria conduzir à sua reforma com vista à eliminação dessa complexidade. A complexidade é assim resultado do novo enquadramento económico mundial em conjunto com um novo padrão de justiça, o qual teve igualmente reflexo na multiplicidade de benefícios e incentivos fiscais, mas que representa uma excessiva pressão sobre a vertente tributária, acabando por gerar poucos ganhos económicos e sociais.

O imposto sobre as pessoas singulares padece de uma excessiva complexidade, pois exige desde logo que o indivíduo seja capaz de distinguir os diferentes tipos de rendimento, bem como consiga aplicar o regime e as respetivas deduções específicas, as isenções e os eventuais créditos de imposto. Esta complexidade é geradora de distintos custos. Por um lado, existem custos ligados ao cumprimento das obrigações fiscais, tanto para os contribuintes como para o Estado, pela necessidade de criação de uma extensa administração tributária. Por outro, existem os custos associados ao planeamento da redução da carga tributária, pelo recurso a ajuda especializada, em face da multiplicidade de exceções, isenções, regimes especiais, deduções e créditos de imposto.

Se as razões invocadas não fossem já suficientes, o que se deixa dito deveria levar à modificação dos sistemas tributários de taxas progressivas, por ser questionável o grau de justiça alcançado e os seus resultados práticos, com a inerente ineficiência económica, aumento da carga tributária, crescimento económico amorfo e estagnação económica.

2. A complexidade do sistema tributário nos EUA e na europa

2.1. A complexidade do sistema tributário dos EUA

O Estado social, ainda que de dimensão distinta da realidade europeia, também atingiu os EUA, o que leva a que na atualidade exista a ideia da violação dos princípios conformadores do Estado de direito democrático da revolução americana, que julgamos radicar na limitação das liberdades individuais face ao crescimento do Estado e das suas administrações. Isto leva à acusação que o sistema tributário ao promover um modelo de justiça social promove a criação de leis que subvertem as liberdades individuais em nome da essencialidade do imposto para a ação pública, dando azo ao aumento da complexidade do sistema tributário[730]. Este pensamento pode também ser encontrado no Canadá, na Austrália e na Nova Zelândia, que por coincidência são todos países anglo-saxónicos, onde transparece a ideia da invasão da liberdade individual pelos diferentes sistemas tributários.

No caso americano a tributação progressiva foi introduzida em 1913, cuja taxa mais elevada atingia uns meros 7%, adotando uma regulamentação simples, que se haveria de transformar num sistema tributário de enorme complexidade, de perto de 20.000 páginas de leis e regulamentos, para além das decisões judiciais que funcionam como

[730] Neste sentido, veja-se: PILLA, Daniel J. "The Constitutional Conflict in Federal Income Tax Law Enforcement", in *The Road Map to Tax Reform*. Texas: Institute for Policy Innovation, IPI – Centre for Tax Analysis, dezembro, 2001.

precedente. A acusação leva a considerar que o sistema tributário atual afeta o direito à propriedade privada e à felicidade individual, bem como de ser parcial e discriminatório[731].

O modelo desde a sua introdução tem-se tornado imodificável, apesar das circunstâncias políticas, sociais e económicas exigirem distintas soluções, ainda que a ideia de redistribuição tenha sido afastada pelos criadores da constituição dos EUA. Porém, a sua construção foi subvertida pelas taxas de imposto progressivas, baseadas na crença que os que mais ganham devem suportar mais do que proporcionalmente os custos das políticas públicas, que sem critérios económicos que as justifiquem tornam impossível de aferir da justiça de cada uma delas. A esta circunstância acrescem problemas decorrentes de diferentes níveis ou aceções de "estado civil"; a complexidade do conceito de criança; a tributação discriminatória dos contribuintes casados, dois titulares, que assim preenchem a declaração de impostos; a inversão do princípio da presunção de inocência até ao trânsito em julgado da decisão condenatória; e a excessiva exposição da vida privada à prossecução do interesse público[732]. Estas críticas podem ser transportadas para outros sistemas tributários, que podendo ter distintos contornos enfermam do mesmo sentimento, isto é, a insatisfação e o sentimento de injustiça, bem como a sua extrema complexidade, com elevados custos de gestão e de

[731] Neste sentido, vejam-se: FOLSON JR., Burton *The "*Progressive Income Tax in US. History, Our Economic Past", in *Ideas of Liberty*, vol. 53, n.º 5. EUA: Foundation for Economic Education, 2003; HAYEK, Friedrich. *The Mirage of Social Justice*, *op. cit.*, 1993.

[732] Neste sentido, veja-se: PILLA, Daniel J. "The Constitutional Conflict in Federal Income Tax Law Enforcement*", op. cit.*, dezembro, 2001.

acatamento associados, mostram a incompatibilidade entre justiça e praticabilidade[733]. Ou seja, sabe-se hoje que prosseguir a dignidade da pessoa humana e o aprofundamento da justiça e da igualdade deu origem a sistemas tributários complexos e paradoxalmente injustos, com leis complexas, incompreensíveis e de difícil cumprimento. E subsequentemente mais oneroso para os indivíduos e para o Estado, uma vez que grande parte das receitas têm de ser investidas na gestão pública do controle da sua própria cobrança.

Esta complexidade é vista nos EUA como inimiga do crescimento económico e do investimento produtivo, com elevados custos de planeamento tributário e com prejuízo para o Estado pela redução do cumprimento das obrigações fiscais. É que as elevadas taxas de imposto provocam a falta de competitividade, agravada pela referida complexidade, por via da dificuldade em determinar a tributação relativamente a novas figuras, que o comércio mundial e a globalização têm promovido. A complexidade levou à criação de formas de evasão tributária, cada vez mais elaboradas e sofisticadas à medida que se foram introduzindo as medidas anti abuso, o que teve igualmente o efeito de aumentar a litigância judicial.

Este panorama é agravado pela ambiguidade e incerteza das normas fiscais, sujeitas a grande instabilidade, o que prejudica as relações entre o Estado e os indivíduos[734]. O mais estranho é que estes problemas estão identificados desde 1934, mas os mesmos não foram

[733] Sobre esta questão, veja-se: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, *op. cit.*, 1997

[734] Neste sentido, veja-se: BRADFORD, David. *Untangling the Income Tax*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1999.

eliminados, antes se agravaram, apesar da regulamentação introduzida.

No que respeita às elevadas taxas de imposto, existe na atualidade a ideia que são demasiadamente elevadas, o que levou no início do século à sua redução, tal como a redução dos escalões num grande número de países da OCDE, o que parece sugerir a redução das elevadas taxas de imposto como instrumento de redistribuição. Na atualidade, entende-se que a atração de investimento estrangeiro não é compatível com sistemas tributários de taxas elevadas, para além de favorecer negativamente a deslocalização de rendimentos para países, regiões e zonas de baixa tributação. Aliás, nos EUA defende-se que tributar pessoas singulares e coletivas a taxas de imposto distintas não tem qualquer justificação válida.

Assim, resulta a ideia sólida de que as baixas taxas de impostos reduziriam o interesse pela evasão tributária e pelo abuso de formas jurídicas, fazendo perder o interesse pelos países, regiões e zonas de baixa tributação. Logo, por um lado, deixaria de haver distorções e, por outro, seria promovida a existência de benefícios gerais para o funcionamento da economia, para além de se eliminar a complexidade e os custos de acatamento e de cumprimento demasiadamente onerosos. Julga-se, pois, que desta forma o rendimento disponível e o investimento acelerariam positivamente, ao contrário do atual modelo, que impede o crescimento económico e que apenas fomenta o crescimento da ineficiente ação pública do Estado.

2.2. A complexidade dos sistemas tributários europeus

Nos sistemas fiscais europeus os mesmos não apresentam disparidades significativas entre si, nem mesmo quando comparados com os sistemas norte americano e de matriz ocidental do pacífico. Em face da inexistência de estudos comuns do espaço europeu, cumpre olhar para os trabalhos desenvolvidos pela OCDE, que reconhece que a grande maioria dos sistemas europeus criam distorções económicas, a maioria delas indesejáveis. Segundo Robert P. Hagemann e R. Montador existirá uma distorção tributária sempre que o comportamento dos indivíduos seja sensível às modificações introduzidas pela tributação[735].

Para estes autores os regimes fiscais europeus criam uma diferenciação nos preços dos bens, serviços ou fatores de produção antes e depois dos impostos, o que indiretamente vai modificar também o comportamento dos agentes económicos, através da reafectação de recursos. Ademais, a OCDE verifica que a tributação do rendimento por conta de outrem desincentiva a oferta de trabalho, que em alguns casos ultrapassam os 50% (IRS e Segurança Social); que a tributação do capital desincentiva a poupança, que se reflete no menor investimento futuro e no menor crescimento económico; que a variedade e a dispersão de taxas sobre o rendimento de capitais é geradora de distorções[736]. Ora, destas distorções resultam perdas de

[735] Neste sentido, veja-se: HAGEMANN, Robert P.; JONES, Brian R.; MONTADOR, R. Bruce. *Tax Reform in OECD Countries: Motives, Constraints and Practice, op. cit.*, 17 de maio de 1988.

[736] Neste sentido, veja-se: MCKEE, M. J. Visser; SAUNDERS, P. G. *Marginal Tax Rates on the Use of Labour and Capital in OECD Countries,* Economic Studies, n.º 7, 1986.

bem-estar, porque produtores e consumidores terão distintos comportamentos daqueles que existiriam na ausência de impostos. O cenário europeu mostra realidades de distribuição muito diferentes e com as taxas nominais sobre o rendimento do trabalho a tornarem-se ligeiramente mais progressivas, enquanto se dá uma ligeira redução da progressividade real dos sistemas tributários no seu todo, o que ocorre devido ao peso das contribuições para a Segurança Social. Além disso, verificou-se uma tendência de redução dos escalões de IRS, que já no presente século Portugal acompanhou, mas que nos últimos anos reverteu para acentuar a ideia de progressividade.

A forte ideia do Estado social continua a influenciar os sistemas tributários europeus, devido ao elevado nível das despesas públicas, pelo que se mantêm atuais os problemas dos efeitos da tributação e a discussão sobre os níveis da carga tributária, uma vez que se continua a ver a igualdade tributária como um princípio fundamental dos sistemas tributários europeus. Contudo, paradoxalmente a injustiça é uma das críticas mais veementes que recai sobre os atuais sistemas tributários, quando os mesmos têm como pressupostos a busca de igualdade vertical e horizontal.

Segundo os estudos desenvolvidos pela OCDE, a falta de equidade é também consequência da utilização dos sistemas tributários para fins extrafiscais[737], que para além da obtenção de receitas passa a prosseguir outros objetivos, como sejam o

[737] Neste sentido, vejam-se: MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy, *Public Finance in Theory and Practice*, *op. cit.*, 1989; NEVES, João Cesar das; SILVA, Anibal Cavaco. *Finanças Públicas e Políticas Macroeconómicas, op. cit.*, 1992, pp. 175 e ss.

condicionamento de comportamentos, de que é exemplo a *fat tax* ou a redistribuição de rendimentos[738], de onde resulta a ambiguidade do que seja uma igual situação, que tanto pode ser ao nível do rendimento como do bem-estar dos indivíduos. Ademais, este conceito pode variar no tempo.

Como se verá a própria ideia de redistribuição pode ser conseguida por sistemas proporcionais, que garantam apenas uma dedução básica universal, abaixo da qual não haveria pagamento de imposto. Ademais, a redistribuição não tem necessariamente de ser efetuada através dos sistemas tributários, o que permitiria diminuir a complexidade dos mesmos. Pois, será no mercado que a distribuição do rendimento se efetuará num perfeito contexto de liberdade. Assim, foi a justiça social e a redistribuição pela via tributária que promoveu a extrema complexidade dos sistemas tributários.

Logo, vê-se hoje na falta de simplicidade um dos principais problemas dos sistemas tributários europeus. É que a complexidade dificulta o cumprimento das normas tributárias, bem como gera custos para a administração pública e para os contribuintes, o que dá origem a um aumento do risco de incumprimento, muitas das vezes não pretendido. Por fim, o referido risco de incumprimento promove a conflitualidade entre a administração e os contribuintes. Deste modo, é criado um ambiente propicio para a evasão tributária e para o

[738] Neste sentido, veja-se: DÓRIA, António Roberto Sampaio e. *Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. Em sentido diferente, veja-se: ROSEMBUJ, Túlio Raúl. *El Hecho de Contribuir, op. cit.*, 1975.

planeamento tributário agressivo[739]. Estas circunstâncias levam ao crescimento da estrutura administrativa, da burocracia, bem como ao aumento da sua esfera de atuação.

A OCDE reconhece que os sistemas tributários têm falhado na falta de equidade e de simplicidade, com efeitos nefastos sobre a eficiência económica. Apesar da tributação ter como objetivo atingir a equidade e a igualdade tributária, os resultados têm sido nulos ou demasiadamente insatisfatórios. Nos estudos desta instituição internacional afirma-se que:

> "*substantial welfare losses are, however, inevitable as long as total tax collections remain high. It is certainly not clear to what extent the effective progressivity of the tax system can be increased without incurring substantial efficiency costs*"[740].

Os problemas descritos terão de implicar segundo nos parece a existência de sistemas tributários mais simples, bem como uma significativa redução das taxas de imposto, para garantir o cumprimento das obrigações fiscais. Por isso, a simplicidade deve ser erigida como princípio fundamental dos sistemas tributários. É neste âmbito que se insere o movimento cada vez mais relevante em favor de sistemas tributários de taxa única, pela simplicidade que lhe está

[739] Neste sentido, veja-se WETZLER, James. "Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement", in *National Tax Journal*, n.º 255-57, USA, junho de 1993.

[740] HAGEMANN, Robert P.; JONES, Brian R.; MONTADOR, R. Bruce. *Tax Reform in OECD Countries: Motives, Constraints and Practice, op. cit.*, 17 de maio de 1988, p. 218.

associada, tanto para a administração pública como para o cumprimento das obrigações pelos contribuintes. A OCDE afirma que:

> "*There is a trade-off between simplicity and the use of the tax system to achieve other objectives than to rise revenue*. (…). *It is virtually impossible to get a simple tax system unless the number of special tax incentives is reduced significantly, which underlines the trade-off between simplicity and the use of the tax system to achieve specific policy objectives"*[741].

O uso abusivo de deduções, isenções, abatimentos, créditos de imposto e de outras figuras tributárias é causador da referida complexidade, para além de fazer diminuir as receitas, bem como dificulta a escolha das políticas tributárias dos Estados. Ora, se o objetivo dos sistemas tributários fosse apenas a arrecadação de receita com o menor custo possível, seria obvia a vantagem de tributar todos os rendimentos segundo a mesma taxa, o que nos faz entender que as políticas extrafiscais devem ser prosseguidas por meio de outros instrumentos que não os sistemas tributários, para que se torne exequível a sua simplificação. Existe uma necessidade que os indivíduos compreendam efetivamente o que suportam de impostos, para que façam a avaliação do custo-benefício da ação pública e que se afaste a errada ideia acerca da sua gratuitidade, dos baixos custos ou da inesgotável existência de recursos.

[741] OCDE. *Fundamental Reform of Personal Income Tax*. Paris: OECD, Tax Policy Studies, n.º 13, 2006, pp. 44-45.

3. O sistema tributário no liberalismo

Com o liberalismo chegou-se ao *Estado fiscal* ou *Steuerstaat*[742], isto é, ao Estado fundado nos impostos, pelo seu modo de financiamento ser primordialmente baseado nessas receitas. Inicialmente o pensamento liberal clássico fundou o Estado num nível de intervenção mínimo, sem intervenção na economia e, bem assim, garantindo a liberdade de iniciativa económica, razão pela qual passou a ser conhecido como *guarda-noturno*.

No seguimento do pensamento do filósofo John Locke, a propriedade estava salvaguardada, pelo que qualquer restrição como era o caso dos tributos, obrigava à existência do consentimento dos cidadãos[743]. É, pois, evidente, a conexão entre a liberdade e a propriedade, na construção do contrato de sociedade, em que os tributos passam a ser vistos como o preço da liberdade, para que se ficasse livre do poder do Estado. Segundo Paul Kirchhof, o tributo aparece neste período como garantia da liberdade[744]. Isto é, o citado autor defende que a economia era deixada para a iniciativa dos privados, pelo que o imposto era a cobrança para o Estado de uma medida adequada do rendimento privado.

---

[742] Neste sentido, veja-se: SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats*, Graz. Leipzig: Verlag Leuschner & Lubensky, 1918.
[743] LOCKE, John. *Two treatises of government*, 2ª ed. Cambridge: University Press, 1967, pp. 287-300 e 368-371.
[744] KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit.* München, Wien: Carl Hanser, 2004, pp. VIII-IX.

4. O sistema tributário no Estado social

Seguiu-se o Estado social, que não deixando de ter a sua natureza tributária, ultrapassou o arquétipo do Estado mínimo, em consequência do qual passou a ter a necessidade de um grande volume de recursos financeiros, obtidos por via dos impostos, o que veio aumentar exponencialmente a complexidade dos sistemas tributários e dos encargos financeiros e administrativos a cargo dos indivíduos-contribuintes. Nesta nova formulação a liberdade ganha uma natureza coletiva e não individualista, segundo o qual não haveria liberdade num panorama de desigualdades sociais[745]. Assim, os tributos passam a ser considerados como o preço pago pela sociedade, para que o Estado elimine as desigualdades e garanta a liberdade dos cidadãos mais desfavorecidos. Daqui resulta a criação do princípio tributário da progressividade do imposto, por força de uma ideia de redistribuição de rendimentos. Por isso, a norma tributária passa a compreender a função de arrecadar (*Ertragsfunktion*), podendo ainda ter outras funções, identificadas na doutrina sob distintas designações, mas que se resumem ao efeito da carga (*Belastungswirkung)* e da estruturação (*Gestaltungswirkung*)[746]. Outras designações falam em função de

[745] Sobre a intervenção do Estado nas políticas públicas e o resultado dessa intervenção na criação do problema da sustentabilidade das finanças públicas, tanto quanto à questão orçamental como quanto à dívida pública, veja-se: FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. "Os grupos de interesse e a sua intervenção nas políticas públicas: regulamentação e supervisão através do estudo do sistema dos Estados Unidos da América", in *Cadernos de Dereito Actual.* Santiago de Compostela: núm. 3, 2016, pp. 9-27; e "Apontamentos acerca do problema da dívida pública portuguesa do século XXI", in *Cadernos de Dereito Actual.* Santiago de Compostela: núm. 5, 2017, pp. 123-137.

[746] Neste sentido veja-se: BIRK, Dieter. *Steuerrecht I:* Allgemeines Steuerrecht. München: C. H. Beck, 1988, pp. 16-18 e 58-62.

distribuir a carga tributária (*Lastenausteilungsfunktion), função indutora e função simplificadora*[747].

Neste período os sistemas tributários apresentam o problema da tributação oculta, onde em determinadas situações se verifica uma dupla tributação, sendo que o caso mais sintomático é a tributação dos lucros das sociedades e posteriormente na esfera individual sob a veste de dividendos. É através da sua utilização que os governos passam a oferecer serviços públicos, sob a aparência que têm custos baixos, quando sucede exatamente o contrário. Caso esta realidade fosse conhecida, poderia ter o efeito de levar a que se equacionasse o custo-benefício das políticas públicas. O imposto oculto tem também um peso especial sobre os consumos especiais dos combustíveis, do álcool e do tabaco.

Por fim, a tributação progressiva apresenta o problema da existência de escalões por efeito da progressividade, em que se mantendo inalterado o rendimento real, a inflação pode promover a alteração de escalão, o que inevitavelmente afeta os indivíduos de menores rendimentos[748].

Em suma, nos sistemas tributários do Estado social, a carga tributária é sempre maior do que aquela que é apreendida pelos

[747] Por seu lado, Richard Musgrave introduziu uma nomenclatura semelhante com as designações função alocativa, função distributiva e função estabilizadora - MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas*: *teoria e prática*, Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980, p. 3.

[748] Neste sentido, vejam-se: RUSSO, Pasquale. *Manuale de Diritto Tributario*. [s. l.]: Dott. A. Guiffrè editore, 2002, pp. 57 e ss.; BAYE, Michael R.; BLACK, Dan A. *Indexation and the Inflation Tax*, Policy Analysis n.º 39. EUA: Cato Institute, julho de 1984.

indivíduos[749]. Assim, é preciso ter o cuidado de perceber que os recursos públicos não podem ser usados de qualquer modo, pois resultam da riqueza criada pelo setor privado. Na realidade, correspondem a recursos que lhe são subtraídos, que deveriam por isso ser melhor geridos, até para permitir uma redução desse encargo, que seria melhor aproveitado para promover o investimento privado e o crescimento económico. Isto ocorre sob a capa da ignorância dos indivíduos-contribuintes.

5. O sistema tributário do século XXI

No século XXI o crescimento do Estado começa a ser criticado e colocado em causa, com fundamento que o seu agigantamento não acarreta nem os pretendidos efeitos redistributivos, nem a mais adequada eficiência económica. Efetivamente é hoje visto que tais objetivos apenas serão alcançáveis com a participação ativa e motivada do setor privado. Estamos perante aquilo que no futuro será o Estado pós-moderno, que se inspirará no regresso a um Estado de cariz liberal e de tipo *guarda-noturno*. Isto é, um Estado de regulação e intervenção mínima, apenas com o escopo de proteção dos fins essenciais que os outros não podem garantir. A isto conduzem as modernas designações de *Estado Subsidiário* ou *Estado de Segurança.*

Na perspetiva de Luís Eduardo Schoueri, que apenas se acompanha parcialmente, estar-se-á a verificar "*o retorno da*

[749] BURN, Peter. *How Highly Taxed Are We? The Level and Composition of Taxation in Australia and the OECD,* Perspectives on Tax Reform Australia: Centre for Independent Studies, 2004.

liberdade à sociedade civil, com a negação da omnipresença estatal"[750]. Se a segunda parte da afirmação será de acompanhar, já a primeira, aceitando-se que existe o retorno da liberdade, ela será, em primeiro lugar, o retorno da liberdade ao indivíduo. Logo, onde tenta sustentar uma liberdade coletiva, defende-se, pelo contrário, o ressurgimento da liberdade do indivíduo (individualismo), uma vez que aquilo que se designa de sociedade de civil é o resultado da liberdade do individuo e do individualismo, os quais não são contrários à existência da referida sociedade civil. Por isso, quando se fala em liberdade coletiva deve antes falar-se em preço a pagar pela liberdade individual.

No século XXI o individuo não está disponível para pagar o preço que lhe vem sendo imposto para garantir a sustentabilidade do Estado social, quer por ter um custo demasiado oneroso, quer porque os resultados são no mínimo insatisfatórios. Esse preço é simbolizado pelos elevados impostos, aproximando-se do confisco, o que é impraticável na atualidade por retirar espaço à liberdade dos indivíduos[751].

Segundo Luís Eduardo Schoueri, na atualidade vêm surgindo um conjunto de novas necessidades sociais, as quais exigem cada vez mais recursos financeiros para a construção da dita liberdade, da qual resultaria que a sociedade reivindicaria para si um papel mais ativo,

[750] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, *op. cit.*, 2016, p. 38.
[751] Em sentido ligeiramente diverso, Luís Eduardo Schoueri fala na retirada de recursos à coletividade, e não ao indivíduo, que a mesma necessita para prosseguir os seus próprios fins - SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, *op. cit.*, 2016, p. 37.

assumindo tarefas que havia anteriormente delegado no Estado[752]. Esta posição decorre exatamente da constatação que a liberdade desejada pelos indivíduos (pela sociedade segundo o citado autor) já não é alcançável pela intervenção do Estado. Além disso, o suposto preço por essa liberdade mais não é do que confisco. Ora, os tributos enquanto meio e fonte de financiamento dessa liberdade devem exigir a consagração de limites à atuação do Estado, em dois distintos planos. Por um lado, no montante de impostos que são cobrados e, por outro, pela forma como essa cobrança ocorre. Efetivamente, quer o imposto, quer as obrigações exigidas para a sua cobrança, não podem ser de tal forma onerosas que impliquem o sacrifício da liberdade do individuo. Como refere Luís Eduardo Schoueri "*no Estado do século XXI, é deixada de lado a ideia de que o Estado detém o monopólio na garantia dos direitos fundamentais"*[753], pelo que apenas divergimos quando afirma que são assegurados igualmente pela sociedade, quando são individualmente e, primeiramente, assegurados pelos indivíduos. É que, aquilo que deve ser construído, em primeiro lugar, é a liberdade individual. É desta liberdade individual que surgirá a liberdade coletiva (da sociedade), enquanto resultado da reunião das diversas liberdades individuais, pelo que não se deve ver a liberdade coletiva de forma autónoma, pois tal implicaria ver como possível o sacrifício da liberdade individual em favor da coletiva.

[752] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, *op. cit*., 2016.
[753] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, *op. cit*., 2016, p. 38.

Aqui chegados, não são mais os tributos um dever fundamental[754], se os direitos fundamentais também são assegurados pelos próprios indivíduos ou pela reunião das suas diversas individualidades no seio da sociedade civil. Ora, a manutenção da tributação excessiva invalida o desenvolvimento do pilar da liberdade, do individualismo e da justiça, inclusivamente da social.

6. A eficiência e a equidade do sistema tributário

Na atualidade é evidente que os recursos são escassos, pelo que se vem entendendo que os existentes devem ser distribuídos de modo a maximizar o bem-estar. Porém, como não é possível satisfazer toda a comunidade alguns terão de ser sacrificados, mostrando-se fundamental observar o problema da compatibilização entre a eficiência e a equidade. Do ponto de vista da eficiência privilegia-se o aproveitamento dos recursos de modo a garantir que a sociedade beneficie de um grau de satisfação possível[755]. Com recurso ao modelo das escolhas sociais, Joseph Stiglitz, veio defender a existência de uma curva de indiferença social[756], onde é observável o comportamento da sociedade perante a escolha de uma entre várias opções. Deste modo, é possível perceber o quanto a sociedade estará disposta a perder para

[754] Sobre o "dever fundamental" veja-se: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável*: Estudos de Direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 9 e ss.
[755] Segundo Alfredo Pareto, o sistema será eficiente quando não seja possível equacionar uma situação em que o individuo possa ver a sua condição melhorada, sem que o outro seja prejudicado na sua situação anterior – *Ótimo de Pareto*.
[756] STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*, *op. cit.*, p. 94.

prosseguir outros valores e, bem assim, compreender até que ponto o aumento da equidade compensa a perda na eficiência[757].

Os tributos para além de serem hoje um indispensável recurso financeiro, são, igualmente, um fator que produz importantes efeitos sobre a economia, quer pelas distorções que promove, quer como instrumento para atingir os fins do Estado. Efetivamente, a atuação Estado acaba por produzir efeitos distributivos, de alocação de recursos e estabilizadores. Por via da distribuição o Estado tem pretendido redistribuir os rendimentos das classes sociais mais abastadas (ou favorecidas) pelas mais desfavorecidas, como forma de diminuir as assimetrias sociais. Por seu lado, na alocação de recursos é possível perceber que a incidência do imposto perdeu a sua característica de neutralidade económica, decorrente da forma como atualmente se procede à divisão dos recursos para utilização no setor público e no setor privado. Com efeito, numa lógica de extra fiscalidade tem-se vindo a utilizar a tributação para condicionar e induzir a adoção de certos comportamentos. No que respeita aos efeitos estabilizadores, os tributos são utilizados com o objetivo de manter e alcançar um elevado nível de emprego, bem como para a estabilidade no nível de preços e para o equilíbrio da balança de pagamentos.

As opções tomadas pelos sistemas tributários têm necessariamente efeitos na distorção e condicionamento dos mais variados intervenientes económicos. Se determinados factos

[757] *Ótimo de Pareto*.
[757] STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*, *op. cit.*, 1999, p. 115.

tributários são sujeitos a uma determinada carga tributária, o indivíduo adotará naturalmente comportamentos para evitar ou minimizar esse impacto. O condicionamento económico encontra igualmente causas na existência de exagerados custos de acatamento, tanto de natureza administrativa como financeira. Por isso, afirma-se que a tributação afeta a eficiência, no ponto em que seria o resultado do mercado, isto é, a opção económica natural é por via da tributação modificada, com o intuito de obter a maximização financeira do Estado. Esta perda efetiva de eficiência tem sido justificada com base na necessidade de implementar um sistema de equidade, de onde resulte a redistribuição dos rendimentos. Porém, cumpre colocar as questões se os atuais sistemas tributários de modelo redistributivo, de taxas progressivas, é justo e equitativo? Se a redistribuição cumpriu os objetivos a que se propôs? A resposta a estas questões terá de ser negativa. É que, as perdas de eficiência, decorrentes de tal modelo, foram mais que superiores aos ganhos obtidos ao nível da equidade, embora não se negue o seu papel na compensação das falhas de mercado.

7. O custo do imposto nos sistemas fiscais complexos

Neste ponto o que se pretende é mostrar que são os custos políticos, sociais e económicos da tributação nos sistemas tributários já de si complexos que irão acentuar a necessidade de modificar o atual paradigma de modelos assentes na ideia de progressividade. Na realidade, é necessário avaliar os custos referenciados para ultrapassar a ideia de introduzir mais impostos para garantir um nível superior de bem-estar social, em face do impacto negativo na capacidade

económica privada de fazer novos investimentos e nas perversidades a que dá origem. É que cada euro afeto a despesas públicas representa cada euro retirado à capacidade económica privada de investir ou consumir, afetando numa correlação direta o desempenho económico individual.

Ademais, na avaliação do sistema tributário importa avaliar os custos de cumprimento, de evasão tributária, de cobrança coerciva das dividas fiscais e de funcionamento do próprio sistema tributário. É preciso um necessário equilíbrio, uma vez que o imposto representa um fator que pode desencorajar os acordos económicos ou pelo menos tem a virtualidade de os modificar, bem como de adulterar os comportamentos dos indivíduos nas suas opções económicas. Ou seja, o imposto poderá ter um efeito destrutivo sobre a atividade económica. Por isso, por muito que possa parecer insensível, é necessário ver se os benefícios da tributação são efetivamente superiores aos seus custos[758]. Ora, as crises são vistas como um problema da política de gastos públicos e só depois do sistema tributário, mas é necessário em primeiro lugar olhar para este último, uma vez que é ele que dá o suporte financeiro às políticas públicas[759]. Efetivamente, houve uma subversão dos impostos, a partir do momento que ao contrário do pensamento de Adam Smith deram azo a enormes desperdícios de recursos financeiros[760]. É que tal como identificou, os sistemas

[758] Neste sentido, veja-se: CARREIRA, Medina. *Uma Reforma Fiscal Falhada*. Lisboa: Editora Inquérito, 1989.
[759] Neste sentido, veja-se: BALLESTEROS, Pío. *Manual de Hacienda Pública*, *op. cit.*, 1940.
[760] Neste sentido, veja-se: SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, op. cit.*, 1983, pp. 286-827.

tributários têm custos administrativos e de coerção, o que se refere aos recursos materiais e humanos da administração pública, que se sabe consumirem a grande parte das receitas cobradas, pelo que a própria tributação tem atualmente um custo muito significativo. Depois, existem os custos relativos às práticas evasivas, isto é, das contramedidas para combater a evasão tributária com os mesmos recursos, o que ocorre exatamente porque a carga tributária é muito onerosa. Por fim, encontramos os custos de cumprimento, devido a uma consequência direta da complexidade dos sistemas tributários, que implicam custos de adaptação a constantes novas exigências legais.

Estes custos que já eram conhecidos no século XVIII, são hoje muito mais intensos nos sistemas tributários de taxas progressivas[761], com o agravamento do Estado ter repassado para os indivíduos muitos dos custos que eram seus, os quais passaram a ter custos adicionais decorrentes da necessidade de utilização de novas tecnologias e de contratação de serviços especializados, para conseguirem cumprir minimamente as obrigações fiscais. Nos impostos de lançamento, a responsabilidade também foi transferida para os indivíduos destinatários do imposto, por via da técnica da retenção da fonte, da autoliquidação, da certificação de dados de outros indivíduos, de novas obrigações declarativas, muitas delas acessórias da obrigação principal de imposto, o que leva os indivíduos a funcionarem como agentes controladores de outros indivíduos. Ou seja, estes indivíduos

[761] Neste sentido, veja-se: CADILHE, Miguel. *O Sobrepeso do Estado – Uma Proposta Conceitual e Administrativa*. Porto: Editora Fubu, 2005.

estão ao serviço da administração pública, o que implica a existência de uma certa privatização das funções desta.

Assim, estes custos administrativos e de cumprimento têm crescido em paralelo com o aumento da complexidade dos sistemas tributários, com o efeito adverso do fraco crescimento económico. Inclusivamente, a própria complexidade torna-se uma dificuldade à mudança de paradigma dos sistemas tributários, fruto da influência de grupos de interesse e de pressão[762]. Em todo o caso, como se deixa demonstrado, a complexidade prejudica o funcionamento dos sistemas tributários e da administração pública, tanto no que se refere à cobrança, como quanto ao crescimento potencial da evasão tributária e ao aumento dos litígios, muita das vezes promovido pela existência de uma extensa doutrina administrativa.

Por outro lado, enquanto os impostos para os contribuintes líquidos representam um prejuízo patrimonial efetivo, constitui uma oportunidade para os beneficiários líquidos das políticas públicas, que a eles acedem sob a forma de subsídios, incentivos, isenções e transferências diretas. Estes beneficiários líquidos pressionam para a manutenção desta situação, gerando-se um interesse no efeito "boleia" das políticas distributivas, que assim podem ser vistas como um custo social adicional[763], pela reafectação de recursos económicos. Por seu lado, a elevação das taxas marginais de imposto também influencia

[762] Neste sentido, veja-se: TULLOCK, Gordon. "Replace Costs and Tariffs, Monopolies and Theft", in *Western Economic Review*, n.º 5, 1967, pp. 224-232.
[763] Neste sentido, veja-se: ROBSON, Alex. *Rent-Seeking and the Presence of Existing Distortions*, Working Paper in Economics and Econometrics, n.º 448. Camberra: Australian National University, 2005.

negativamente o comportamento dos agentes económicos, fazendo-os repensar se existirão ganhos em trabalhar ou ter um determinado nível superior de produção, pela modificação dos escalões de rendimentos[764]. Pelo que o seu aumento gera perdas de bem-estar, sendo especialmente os grandes contribuintes, isto é, aqueles que possuem um maior nível de rendimentos, os que demonstram maior sensibilidade à sua modificação. Isto tem um impacto sobre o potencial crescimento económico e de investimentos produtivos do setor privado.

8. A simplicidade nos sistemas tributários

No século XVII, Adam Smitg advertia que a tributação, enquanto limite à liberdade e encargo incidente sobre os indivíduos, não poderia ter cumulativamente associada elevados custos administrativos[765]. A simplicidade do sistema tributário, na lógica com que a vemos, passa não só pela redução dos custos de acatamento a que se referia Adam Smith, mas, também, pela redução do número de tributos. Nessa época, alguns defenderam a hipótese de construção de um imposto único, baseado num sistema tributário de simplificação legislativa. Na atualidade, os sistemas tributários encontram-se enxameados todos os anos por dezenas de alterações legislativas, o que

[764] Neste sentido, veja-se: MARTIN, P. *Tax Cuts Don't Make Us Work Harder*, The Sidney Morning Herald, de 30.03.2005, citado por Alex Robson, in *Rent-Seeking and the Presence of Existing Distortions*, Working Paper in Economics and Econometrics, n.º 448. Camberra: Australian National University, 2005.

[765] SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Trad. Maria do Carmo Conceição Jardim; Eduardo Lúcio Nogueira Cary, 3ª ed. São Paulo: abril, 1984.

coloca em causa a segurança jurídica[766]. Como afirmado, os tributos já representam um encargo para o indivíduo, pelo que não o deve ser ainda mais com obrigações acessórias de natureza administrativa, que venham a dificultar o cumprimento da obrigação principal de pagamento dos tributos. Em particular, sucede que nos países ocidentais com complexos sistemas tributários, para além de sujeitos a uma elevada carga tributária, têm adicionalmente o encargo financeiro de "pagar para pagar os impostos", o que não se coaduna com o princípio da simplicidade.

O princípio da simplicidade era inicialmente visto na ótica da redução do número de impostos em cada sistema tributário. Para tanto, bastará observar que o sistema tributário português tem dois impostos gerais sobre o rendimento, com o imposto incidente sobre as pessoas singulares a ter uma multiplicidade de categorias de rendimentos (seis[767]); três impostos sobre o património; e nos impostos sobre o consumo para além do imposto sobre o valor acrescentado e do regime de IVA nas transações intracomunitárias, existem ainda os impostos especiais sobre o consumo[768]. Nesta lógica, existiram autores que

[766] GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

[767] O IRS português é atualmente composto por seis categorias do IRS, respetivamente: Categoria A (rendimentos de trabalho dependente); Categoria B (rendimentos empresariais e profissionais); Categoria E (rendimentos de capitais); Categoria F (rendimentos prediais); Categoria G (incrementos patrimoniais); e Categoria H (Pensões).

[768] O Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC) abrange três distintos impostos, o IABA (imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas); ISP (imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos); e o IT (imposto sobre o tabaco).

defenderam a implementação de um imposto único[769], o que não deve ser confundido com os sistemas de taxa única sobre o rendimento. A ideia que lhe está subjacente era sedutora, uma vez que apuradas as necessidades de receitas tributárias, seriam as mesmas aritmeticamente divididas pelos contribuintes, o que diminuiria toda a burocracia, em particular as obrigações fiscais, que são inerentes à existência de um sistema complexo[770]. Como refere Luís Eduardo Schoueri "*o resultado seria uma tributação mais equitativa, uma vez que se saberia quanto cada um pagaria*"[771].

No século XVI, Bodin propôs dentro deste paradigma a criação de um imposto único sobre os rendimentos[772]. Semelhante ideia é possível de encontrar em Thomas Hobbes[773], por via da tributação indireta, que seria uma forma de tributar as classes sociais superiores, que não estivessem sujeitas à tributação direta[774]. Este conjunto de

---

[769] SELIGMAN, Edwin. *Essays in taxation*, 10ª ed. New York: Macmillian, 1931, p. 66.

[770] Note-se que é devido a todo esse complexo burocrático que existem no Estado uma organização administrativa pesada e onerosa, baseada em repartições de finanças, direções distritais de finanças e outras estruturas centrais, regionais e locais semelhantes, para procederem à liquidação de impostos e sua fiscalização, bem como os conhecidos custos administrativos com o cumprimento de todas as obrigações declarativas por parte dos contribuintes.

[771] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, *op. cit.*, 2016, p. 51.

[772] HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro,* 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1951, pp. 36-37.

[773] HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro*, *op. cit.*, 1951, p. 37.

[774] SELIGMAN, Edwin. *Essays in taxation*, *op. cit.*, 1931, p. 8. Em Espanha, no século XVII, foi proposto um imposto único sobre cereais, conforme resulta em HERNANDEZ, Valentin Edo. "La propuesta tributaria de un impuesto único de Sancho de Moncada", in *Revista de Historia Económica*, ano 7, n.º 2, supl., 1989, pp. 29-42. No que respeita a França, Dieter Birk dá conta da criação de um imposto de um Sou por dia de todos os que estivessem bem de vida - BIRK, Dieter. *Steuerrecht*, 6ª ed. Heidelberg: Müller, 2003, p. 3.

teorias compartilha o principio-base da justificação de um imposto único, mas divergem quanto à sua fundamentação, pelo que não existia qualquer nível de homogeneidade. Na realidade, nas épocas anteriores a ideia não era consensual, sendo inclusivamente alvo de fortes críticas como é elucidativa a frase que foi atribuída a Voltaire: "*l'impôt unique, l'impôt inique*"[775], isto é, que a ideia do imposto único seria contrária à equidade.

No século XX, voltamos a encontrar a ideia do imposto único em Émile de Gerardin, defensor que os impostos pagos se multiplicam sob todas as formas e nomes, e são cobrados, por um lado, sobre a pessoa e, por outro, sobre a receita[776]. Assim, sustentava que sendo ao mesmo tempo um imposto direto e indireto, estar-se-ia perante um imposto único.

Após a segunda guerra mundial, Schüller veio defender que a indústria seria a fonte de riqueza, pelo que seria suficiente a criação de um imposto sobre a energia, para que toda a riqueza da sociedade fosse tributada[777], mas tal não incluiria muitas fontes de riqueza, razão pela qual não teve seguidores. Na mesma época, Issac Sherman voltou a defender a tributação da terra[778], com fundamento que o imposto sobre a propriedade repercutir-se-ia no consumo, o que justificaria a existência de um imposto único. Estas posições foram com efeito

[775] SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito Tributário*, *op. cit.*, 2016, p. 52.
[776] GERARDIN, Émile. *L'impôt*, 6ª ed. Paris: A librairie nouvelle, 1852, p. 169.
[777] BALEEIRO, Aliomar, *Uma introdução à ciência das finanças*, *op. cit.*, 1987, p. 219.
[778] Esta mesma ideia, mas com fundamentos diferentes foi sustentada por Henry George, no pressuposto da inexistência de uma repercussão sobre o consumo.

objeto de críticas por parte de Edwin Seligman[779]. Por um lado, por dificuldades práticas e fiscais e, por outro, por causas de natureza política. Posteriormente, na segunda metade do século XX foi sustentado por Nicholas Kaldor a implementação de um imposto único sobre o gasto global, na perspetiva que seria o objeto de tributação mais adequado ao cumprimento do objetivo de estabilidade e de crescimento económico, bem como a garantir a existência de um sistema tributário moderado e justo[780]. Durante os anos oitenta Robert E. Hall e Alvin Rabushka vieram propor a implementação de um imposto único para a tributação uma única vez do rendimento.[781] Nesta proposta, a simplicidade assume um papel crucial na crítica aos sistemas complexos, que exigem um elevado dispêndio de recursos financeiros e humanos[782].

No século XXI, a existência de um sistema tributário fundado no princípio da simplicidade corresponde a um parâmetro basilar do seu funcionamento, em especial para os sistemas fiscais complexos dos Estados de natureza federativa, ainda que todas as modificações exijam acentuadas cautelas. É hoje admitido como certo que os contribuintes já não desejam apenas, mas, pelo contrário, exigem sistemas tributários simples e compreensíveis[783]. No entanto, os

[779] SELIGMAN, Edwin R. A., *Essays in taxation*, *op. cit.*, 1931, pp. 67-97.
[780] KALDOR, Nicholas. *An expenditure tax*. Brookfield: Gregg Revivals, 1993, pp. 15-16.
[781] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The flat tax*, *op. cit.*, 1985, p. 40.
[782] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The flat tax*, *op. cit.*, 1985, p. 42.
[783] No que respeita á opção de sistemas tributários alternativos, baseados na simplicidade e na compreensibilidade, veja-se: FERREIRA, Rui Miguel Zeferino; VEIGA, Fábio da Silva. "The Revolution of the Tax System based on Flat Tax", in

mesmos continuam contaminados pela complexidade, embora existam algumas tentativas insipientes de simplificação. As razões para esse fenómeno serão de várias ordens de razão, contudo, julga-se que a primeira delas será a absurda exigência de obrigações acessórias sobre o indivíduo-contribuinte[784], que são uma das consequências da construção de um modelo de fiscalização "pesado" e de funcionamento *a posteriori*.

Em segundo lugar e, mais importante, é que essa complexidade se mantém em resultado das múltiplas diferenciações entre indivíduos, as quais são empreendidas pelo legislador tributário sob um pretexto de salvaguarda da igualdade. Esta circunstância levou os sistemas tributários a optar pela consagração de ineficientes taxas progressivas; de diferentes taxas dentro do mesmo imposto para distintas categorias de rendimentos, bem como, de taxas adicionais, que por princípio ficam sujeitas à progressividade. Ora, a justiça tributária e a equidade não têm o efeito de legitimar a existência de sistemas tributários complexos, pois o simples facto de se tributar diferentemente entidades jurídicas, indivíduos e, dentro destes últimos, a atividade empresarial e profissional face aos demais tipos de rendimentos, já

Athens Journal of Law, Vol. 2, n.º 4. Athens: Athens Institute for Education and Research, Out. 2016, p. 253-268.

[784] O conjunto de obrigações acessórias, que se apresenta como um custo de acatamento excessivo e desproporcionado, é notório na obrigação de "arquivo", isto é, na exigência que impende sobre os contribuintes de durante um longo período assegurarem a existência dos documentos que sustentam as suas declarações de rendimentos. No caso português essa obrigação vai até aos 10 anos. A manutenção do "arquivo" por tão longo período de tempo tornou-se irrazoável e a obrigação acessória desajustada e excessiva numa época de pós-modernidade e de revolução tecnológica.

corresponde a uma circunstância que não é compatível com as exigências de um sistema tributário conforme ao princípio da simplicidade[785]. Além disso, essa desarmonia também resulta da proliferação de deduções com os respetivos limites legais; da multiplicidade de gastos dedutíveis; da existência de factos tributários sem incidência tributária e das várias dezenas de benefícios fiscais. Igualmente, o apuramento do imposto das sociedades não se coaduna com o princípio da simplicidade, o qual se mostra desproporcionadamente mais complexo que a tributação dos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares, bastando para tal referir a existência de uma multiplicidade de operações que obrigam a um conjunto de acréscimos e deduções, depois de apurado o lucro tributável, para efeitos da autoliquidação do imposto.

9. Síntese da simplificação dos sistemas tributários

É hoje evidente que, no século XX, se promoveu erradamente a passagem do Estado do modelo "*guarda-noturno*", que regressará agora no século XXI com o Estado pós-moderno, para o Estado do modelo "*pater famílias distribuens*"[786]. Assim, para além da correção

[785] Acerca do interesse público tributário veja-se: FERREIRA, Rui Miguel Zeferino; VEIGA, Fábio da Silva. "O interesse público tributário: Os limites jurídico-constitucionais ao princípio do interesse público", in *O direito constitucional e o seu papel na construção do cenário jurídico global*. Barcelos: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 2016, pp. 229-239.

[786] É possível encontrar o desenvolvimento do conceito de *pater famílias distribuens* na obra de Fritz Marbach. *Zur Frage der wirtschaftlichen Staatsintervention.* Bern: A. Francke AG, [s. d.], p. 56.

do mercado passou a ter uma função de direção e de interveniente económico, pelo que se afastou da ideia de mera correção das falhas de mercado. Em consequência, os tributos passaram a gerar sobretudo ineficiências, ao invés de equidade, motivando a distorção do funcionamento do mercado e da economia, pelo que não estaremos perante sistemas tributários ótimos.

O desenvolvimento verificado nos sistemas tributários leva-nos a considerar ainda hoje válidos os objetivos enunciados por Adam Smith[787], os quais se encontram corporizados no sistema tributário ótimo que Joseph E. Stiglitz faz referência[788], assente na eficiência económica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e equidade.

Em suma, talvez, nunca como hoje, se exija uma mudança tão radical de paradigma, pois é a própria sociedade que o exige e não determinadas classes sociais como aconteceu em períodos históricos anteriores[789]. Ademais, no Estado pós-moderno da globalização e da revolução tecnológica, o indivíduo-contribuinte reivindicará para si um papel cada vez mais ativo, fruto do entendimento que o paradigma dos novos tempos passa pela diminuição da intervenção do Estado e,

[787] SMITH, Adam, *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*, *op. cit.*, 1984, Livro Quinto, Capítulo II, segunda parte.
[788] STIGLITZ, Joseph E, *Economics of the public sector*, *op. cit.*, 2000, pp. 457-458.
[789] A Escola dos fisiocratas defendeu a ideia do imposto único, com o entendimento que única fonte de riqueza seria a propriedade, por os demais membros da sociedade viverem das riquezas geradas por essa propriedade. Deste modo, entendiam como inútil exigir impostos aos que não fossem proprietários, pelo que nesta lógica as atividades de manufatura seriam subsidiárias face à agricultura. No século XVIII, também se defendeu o imposto único sobre habitações (Inglaterra). Neste sentido veja-se: HUGON, Paul, *O imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro*, *op. cit.*, 1951, p. 37.

consequentemente, pela simplificação dos sistemas tributários, como forma de restabelecer a plena liberdade dos indivíduos e evitar o seu confisco. Desta "nova" construção resultará a liberdade da sociedade civil, enquanto resultado da reunião das diversas liberdades individuais.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

PARTE VI
A TAXA PLANA E A SUA INTRODUÇÃO NOS PAÍSES OCIDENTAIS

CAPÍTULO XI
OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DE FLAT TAX OU TAXA PLANA

1. Considerações iniciais: contexto atual

Após nos termos debruçado sobre o problema do Estado e dos seus fins, bem como dos pilares da liberdade e do individualismo, que nos conduziram à construção do princípio da simplicidade, para percebermos que modelo deveremos defender para o século XXI, bem como associada a esta questão, o conceito de justiça que lhe deverá estar associado, tanto ao nível da justiça social como da justiça tributária, cumpre agora observar com assinalável profundidade o sistema tributário.

Neste sentido, como afirmamos devemos encarar o presente século como o período histórico de onde surgirá o Quarto Estado, resultante da sua reinvenção e baseada nos princípios do liberalismo clássico, que ultrapassará os erros e os equívocos do Estado-providência ou do Estado Social, em particular das formas de tirania que lhe estão associadas. Uma das suas feições mais evidentes decorre da atuação do Estado-administração tributária, enquanto agente de permanente confisco sobre os indivíduos-contribuintes.

Se no início do século XX, se via a injustiça como tendo como causa a atuação dos proprietários contra os indivíduos-trabalhadores rurais e operários, o que veio a dar origem ao processo de luta das classes trabalhadores na reivindicação de novos direitos inexistentes à data. Ao invés, na atualidade os indivíduos modificaram as suas reivindicações, pois, a causa das injustiças, é encontrada hoje na figura e na atuação do Estado, através da administração tributária. Esse processo que hoje já se encontra em curso, teve o seu início no final do século passado, nomeadamente a partir dos anos noventa, o qual teve por escopo a luta contra a sujeição e *dominação* da administração tributária. Assim, a batalha deste século é por uma tributação mais justa, eficiente e simplificada, em que não são já apenas as classes com maiores rendimentos a contestar o modelo do sistema tributário vigente, mas igualmente as classes média e de baixos rendimentos. Por um lado, esta modificação é consequência do confisco tributário, ou seja, do excesso de tributação e, por outro lado, da extrema complexidade, incompreensibilidade e dos elevados e excessivos custos administrativo e de acatamento.

A tributação justa e simplificada é uma decorrência do princípio da igualdade e, portanto, correspondem a direitos de todos os indivíduos, inclusivamente das classes com maiores rendimentos, o que decorre do princípio do constitucionalismo liberal do Estado moderno relativo à igualdade. A justiça e fundamentalmente a simplicidade dos sistemas tributários são um corolário do princípio da igualdade, em que não deve existir distinção de classes de rendimentos. Quando os indivíduos são sujeitos, entre impostos, taxas,

contribuições especiais e contribuições para os sistemas de segurança social, a um encargo tributário que se aproxima ou ultrapassa o valor correspondente a metade do seu rendimento, estaremos perante um comportamento de confisco estatal "legalizado".

Este confisco "legalizado" deveria ser visto como ilegítimo e inconstitucional, mas que tem vindo com a complacência dos tribunais constitucionais a ser autorizado, com base numa interpretação cada vez mais criativa dos limites constitucionais. Com o confisco autorizado ou permitido, o trabalho e a produtividade têm sofrido sinais de desincentivo, devido à elevada carga tributária quando apreciamos a globalidade dos sistemas tributários. Em particular, o rendimento do trabalho dependente e independente sofre este constrangimento e desincentivo, o qual na prática representa uma desvantagem e um desincentivo à forma como os demais rendimentos acabam por ser tributados. Isto sucede porque alguns outros rendimentos têm a possibilidade de recorrerem a taxas proporcionais e não às onerosas taxas progressivas, que serão apenas uma mera opção que fica na disponibilidade do indivíduo-contribuinte. Tudo isto é justificado em nome da utopia que é representada pela justiça social e pelo Estado social, em detrimento do empenho, da dedicação e da livre iniciativa os indivíduos. Daqui decorrem prejuízos tanto para a economia e sua eficiência como para a simplicidade e a justiça tributária.

Na atualidade, a reforma ou reinvenção do sistema tributário, que ultrapasse os cânones revolucionários e se adeque aos tempos pós-modernos, é principalmente uma exigência promovida pelos

indivíduos com rendimentos de trabalho e que recebam pensões de reforma e, não tanto, promovida pelas classes de elevados rendimentos, que concentram os seus ganhos nos rendimentos de capitais, prediais e nas mais-valias mobiliárias e imobiliárias. Assim, a progressividade será colocada em causa não por estes últimos, mas pelos primeiramente referidos, porque o sistema tributário baseado em taxas progressivas não lhes garante a dita justiça tributária, nem cumpre com o que prometeu ao nível da justiça social.

Neste sentido, é necessário encontrar um modelo de sistema tributário que tenha em vista uma mais adequada e eficiente distribuição da riqueza. Isto é, que garanta que uma maior percentagem de rendimento fique na titularidade dos indivíduos, invertendo o ciclo de desincentivo da atividade económico-laboral e dos profissionais independentes, e que permita reativar o crescimento do consumo neste início de século de crise económica. Efetivamente, o próprio modelo tributário foi propiciador da atual conjuntura de crise económica.

Todas as atividades laborais e, neste conceito teremos de englobar os trabalhadores dependentes e independentes, têm sido sujeitas a pretensões de confisco por parte do Estado e, bem assim, a elevados custos financeiros e administrativos.

Esta questão sendo deste ponto de vista contrária aos cânones da justiça, é ainda imoral quando o nível da pressão tributária cresce de acordo com o sacrifício humano. O crescimento é de tal modo dramático que levará a fenómenos de inatividade profissional, de omissão de iniciativa económica e de elisão e recurso a esquemas de

fraude tributária, com o escopo de fuga à tirania tributária do Estado e dos seus agentes. Veja-se por exemplo, um empresário em nome individual, que pretende aumentar a sua produção, para aumentar a sua carteira de clientes, com o custo de oportunidade de trabalhar doze ou mais horas, verá o resultado do seu esforço, empenho e iniciativa entregue ao Estado. Pelo que a sua renúncia e sacrifício será sujeita a confisco pela administração tributária, que poderia ser entendida como o braço armado do Estado. O mesmo sucederá com os trabalhadores assalariados, que equacionarão duas vezes perante uma oportunidade de obterem ganhos suplementares se compensará uma promoção laboral ou complementar a sua remuneração com uma atividade extra. Pois, o sacrifício que o indivíduo imporá a si próprio não será compensado com um ganho adicional, em consequência desse aumento de rendimento ser capturado pelo Estado. Isto conduzirá à redução da iniciativa económica dos indivíduos, ao imobilismo e ao surgimento de um conjunto de fatores desincentivadores do crescimento económico, da produção e da produtividade, que indiretamente afeta as receitas necessárias para suportar o dito Estado social, uma vez que a sua manutenção depende do crescimento económico.

Este crescimento económico conduzirá por inerência ao crescimento das receitas públicas disponíveis, o qual seria mais facilmente alcançável através de uma redução da pressão tributária, fruto dos incentivos que criaria para a iniciativa económica privada. Portanto, para além da modificação do sistema tributário, constitui hoje uma exigência dos indivíduos a alteração profunda dos

comportamentos e do modo de atuação do Estado, em particular da administração tributária, que não consista numa mera operação de "cosmética", que mantenha todos os seus cânones de confisco.

Com efeito, mais do que uma revolução é necessária a reinvenção do Estado e do seu sistema tributário, enquanto inserido numa mais ampla alteração dos cânones políticos e económicos do Estado, nomeadamente, no que respeita à modificação dos seus paradigmas conceptuais. Deste modo, deve fazer prevalecer o pilar da liberdade individual, no sentido que o indivíduo não seja prejudicado nos seus comportamentos individuais e sociais, e na sua livre iniciativa económica.

Teremos de reconhecer que a evolução das sociedades depende da existência de indivíduos livres, para que estes baseados no individualismo, possam desenvolver os seus objetivos. Pois, de outro modo, estar-se-á a condenar o indivíduo ao imobilismo e a subverter os princípios que subjazem à liberdade de empresa.

É, pois, contrário à natureza humana, defender a existência de estímulos baseados em rendimentos mínimos garantidos ou em subsídios, o que conduzirá a uma dependência do indivíduo para com o Estado, que utilizará esse facto para criar as modernas formas de tirania. Além disso, conduz à subversão do funcionamento da democracia. Portanto, tem o efeito de fazer com que o indivíduo da atualidade perca a sua natureza criadora e individualista, em prol de uma ideia de coletividade, esquecendo e perdendo os estímulos vitais da sua própria existência.

O trabalho que deveria ser visto como um grande fim do indivíduo, foi transformado numa obrigação, encargo e necessidade mecânica, e não como uma vocação. Isto tem tido o efeito de levar o indivíduo à sujeição ou à *dominação* pelo Estado. O mesmo ao não se aperceber deste facto ou a fazê-lo tardiamente, irá perder a sua individualidade e sujeitar-se ao que segundo uma regra de "normalidade" não seria desejado, mas que o tempo e a ideia de coletividade conduziram a um processo de habituação.

Por isso, antes da reinvenção do sistema tributário, que aqui nos ocupa, será necessária uma revolução nas conceções, no pensamento e na cultura, que seja capaz de reverter a atual perspetiva de sujeição ou *dominação* e de pessimismo**.** É, pois, necessário instituir na mentalidade do indivíduo uma visão otimista e de prosperidade em relação ao futuro, baseada no pilar da liberdade e no individualismo interior[790].

A ideia de sujeição dos indivíduos ao recebimento de um rendimento básico é contrária ao processo de globalização, que continua em curso, sendo inclusivamente incompatíveis. Além disso, representaria a negação do pilar da liberdade e do individualismo, em

[790] Segundo Mart Laar, ideólogo da reforma tributária da Estónia, o sucesso da revolução do sistema tributário podendo ter tido muitas causas, sofreu uma influência decisiva pela modificação da mentalidade dos cidadãos, que perceberam que teriam de assumir o risco, de adotar comportamentos pró-ativos e de assumir as responsabilidades por si próprios, e não esperar pela atuação do Estado. Neste caso, os indivíduos compreenderam que era necessário produzir e criar algo de "novo" para o seu próprio sucesso e não a esperar que o Estado resolvesse as suas necessidades. Neste sentido veja-se: LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could.* London: Centre for Research into Post-Communist Economies, 2002; e *The Estonian Economic Miracle*, in Backgrounder. Washington DC: The Heritage Foundation, 7 Agosto, 2007.

que um tipo de tal satisfação é contrário à sua natureza humana, pois esta última implica desejar sempre mais e melhor.

Se a sustentabilidade económica dos indivíduos depende do Estado ou de qualquer instituição supranacional, como um utópico governo mundial, os indivíduos estarão mais frágeis e, por isso, dispostos a aceitar as suas regras e os limites que lhes são impostos pelo Estado. Isto terá como consequência a referida tirania. Ao invés, a sustentabilidade económica dos indivíduos terá de ser encontrada no seio do pilar da liberdade, no empenho e no sacrifício humano. Todos estes elementos são característicos da sua natureza humana, pelo que será o trabalho que irá gerar os meios económicos necessários à dignidade da pessoa humana, do qual o individuo não deverá jamais abdicar, pois estaria a prescindir da sua dignidade enquanto pessoa humana.

Em países como Portugal e Espanha há que ter em consideração que a composição do tecido empresarial é constituído por empresas familiares, que são na sua grande maioria microempresas ou pequenas e médias empresas. Esse facto leva a que em paralelo com a vontade de afirmação e prosperidade económica, exista um sentimento de responsabilidade de continuar a garantir o trabalho dos seus trabalhadores, mesmo em épocas de perdas financeiras, diferentemente do que sucede nas grandes estruturas empresariais, que pela sua natureza serão mais impessoais. Assim, torna-se patente que existe aqui por parte dessas estruturas familiares alguma responsabilidade ética e moral, em prejuízo da pura economicidade e eficiência económico-financeira.

Apesar dessa realidade muito específica dos países do mediterrâneo e, por isso, também verificável em países como a Itália ou a Grécia, a verdade é que a crise económico-financeira do início deste século conduziu à crise de muitas destas empresas familiares, o que afetou a harmonia e o modo de funcionamento da sociedade, no qual em muitos casos teve como última consequência o seu encerramento ou, como alternativa, a deslocalização das suas atividades para a europa central e de leste ou para os países asiáticos. Esta realidade constitui o núcleo nevrálgico do tecido empresarial de Portugal e Espanha.

Este problema tem em grande parte origem na atuação do Estado, que se tem mostrado incapaz de se reformar, reinventar e de modificar os cânones e parâmetros em que se sustenta o sistema tributário ocidental, pouco eficiente do ponto de vista económico, mas igualmente contrários ao pilar da liberdade e da justiça. Por isso, o esforço dos indivíduos para mudar o mundo com as suas capacidades naturais não tem tido o acompanhamento necessário por parte do Estado.

Segundo alguns autores, como Armando Siri, a propósito da realidade italiana, é necessário inverter esta tendência através de um choque drástico, o qual tenha a capacidade de voltar a instalar na mente dos indivíduos os sonhos, as ambições e a capacidade de colocar em questão tudo aquilo a que o Estado foi criando como uma fatalidade na mente dos seus cidadãos[791]. É, pois, necessário reativar a natureza

[791] SIRI, Armando, *Flat tax. La rivoluzione fiscale in Italia è possibile*, *op. cit.*, 2016, pp. 17-19.

humana e todas as suas potencialidades adormecidas, afastando o desinteresse, a ociosidade, a sujeição e a *dominação*.

É preciso que o indivíduo recupere o espírito do individualismo, baseado nos valores e princípios da liberdade de iniciativa e da dignidade da pessoa humana, fundada no trabalho, no empenho e no sacrifício. Apenas deste modo será possível evitar a armadilha da pobreza e da depressão coletiva. A reinvenção – ou revolução – do sistema tributário no espaço peninsular é apenas um dos elementos a partir do qual devemos basear a nossa abordagem. Para além disso, é necessário num sentido mais amplo, impulsionar a reinvenção do Estado e da sociedade pós-moderna, mas que será muito provavelmente aquele que encerra em si mesmo uma maior importância e complexidade.

O instrumento que nos poderá levar à introdução de uma taxa plana (*flat tax)* em Portugal e Espanha, que mais do que uma simples taxa de imposto será toda uma nova conceção de liberdade e de justiça. Isto implica que a questão fulcral não será sobretudo de natureza político-económica, mas o pensamento individualista-criativo. Pois, é necessário que o espírito humano caminhe para a construção de um sistema tributário que premeie o trabalho, a eficiência e a produtividade. Portanto, que se constitua como um incentivo ao progresso material da sociedade.

Neste contexto, é preciso inverter o ciclo que pune a criação de riqueza, com base na salvaguarda do empenho e do trabalho, uma vez que este último é o elemento que permite sustentar e manter de forma harmoniosa e organizada a sociedade que hoje possuímos.

Com efeito, todos os indivíduos têm pela sua natureza humana direito ao resultado económico do seu trabalho, do seu empenho e sacrifício, sem serem perseguidos pelo Estado, nem espoliado da maior parte do resultado do seu trabalho. Ora, a tributação terá de ser justa e adequada, bem como ser a consequência natural da responsabilidade cívica que todo o indivíduo tem para com os demais membros de uma sociedade. Assim, não serão aceitáveis os comportamentos de confisco, que apenas pretendem sustentar o *Leviatã* e a sua gigantesca dívida pública, justificado pela consagração de um utópico Estado Social.

2. A *flat tax* no mundo

A ideia da *flat tax* que foi inicialmente proposta nos EUA por Milton Friedman, na palestra realizada no *Claremont College* e, posteriormente, desenvolvida pelos economistas Robert E. Hall, Alvin Rabushka e Kurt Leube, da Universidade de *Stanford*, encontra-se na atualidade disseminada pelo mundo inteiro, através da sua implementação num conjunto alargado de países, nos vários continentes.

Os primeiros países, regiões ou zonas no mundo a implementar um tal sistema tributário simplificado (*flat tax*) foram a Ilha de Jersey e Hong-Kong, que o fizerem ainda durante a década de quarenta, mais concretamente em 1940 e 1947, mantendo ainda nos dias de hoje esse sistema de taxa plana, onde aplicam às pessoas físicas taxas de 20% (Ilha de Jersey) e de 16% (Hong-Kong). Posteriormente, em 1960 e 1986, outros dois países que, também se apresentavam genericamente

como os anteriores, como países ou regiões de baixa tributação, vulgarmente conhecidos por paraísos fiscais, adotaram um sistema tributário de taxa plana. Esses países foram a Ilha de Guernsey[792] e a Jamaica, que têm atualmente taxas planas para as pessoas singulares de 20% e 25%. Estes foram casos isolados durante mais de quatro décadas.

Apenas após a teorização dos professores da Universidade de *Stanford*, este modelo de sistema tributário ressurgiu em vários países da europa central e de leste, ainda que no século XX os sistemas tributários dos países ocidentais e desenvolvidos se tenham mantido associados a modelos progressivos. Nos anos 90 deu-se início a um processo de modificação dos sistemas tributários dos países da Europa continental, em especial em vários países da Europa oriental.

A grande maioria desses países, que a seguir se fará referência, resultou da dissolução do bloco soviético, que perante a situação independência se viram confrontados com vários problemas, designadamente, os provenientes da inexistência de um modelo de sistema tributário coerente e da existência de uma economia planificada, em que era urgente converte-la para uma economia de mercado, bem como a constatação de que quanto mais complexos fossem os sistemas tributários mais fácil se tornaria para os governantes aumentar ainda mais a sua complexidade e obscuridade.

[792] A Ilha de Guernsey é um dos casos de sistemas fiscais de taxa plana que não tributam as pessoas jurídicas, ocorrendo toda a tributação na esfera da pessoa física, o que tem desde logo o efeito de garantir a neutralidade do imposto e evitar os problemas decorrentes da dupla tributação económica.

Durante esse período surgiram os primeiros sistemas fiscais de taxa plana no continente europeu, nomeadamente, na Estónia, em 1994, que representará o caso de maior sucesso e, por isso, um *case study* que teremos de estudar com especial atenção. Ainda nesse ano também a Lituânia implementou um sistema tributário idêntico, para, em 1995, a Letónia completar a adesão dos três países conhecidos pelos "tigres do Báltico", designação que se ficou em grande medida a dever ao exponencial desenvolvimento e crescimento económico alcançado após as reformas nos seus sistemas tributários. Estes três países do Báltico europeu têm hoje taxas planas de 20%, 15% e 26% sobre os rendimentos das pessoas físicas, com a Estónia a ser um outro exemplo de não tributação das pessoas jurídicas. Durante a década de noventa foram implementados, fora da europa, sistemas de taxa plana em outros países normalmente associados a paraísos fiscais, em 1992, em Tuvalu e, em 1994, em Grenada, que também adotam atualmente uma taxa plana comum para pessoas físicas e jurídicas de 30%.

A explosão dos sistemas fiscais de taxa plana (*flat tax*) deu-se no atual século XXI, em que em menos de duas décadas cerca de trinta países ou regiões aderiram a este modelo simplificado de sistema tributário. Assim, durante a primeira década do século XXI (2000-2010) deram-se reformas fiscais neste sentido nos seguintes países europeus: Rússia (2001), Sérvia (2003), Eslováquia (2004), Ucrânia (2004), Geórgia (2005), Roménia (2005), Albânia (2007), Macedónia (2007), Montenegro (2007), Bulgária (2008), República Checa (2008), Bósnia-Herzegóvina (2009) e Bielorrússia (2009). Em todos estes países foram implementadas taxas únicas e planas de impostos, em que

os rendimentos das pessoas físicas variam atualmente entre os 9% da República do Montenegro e os 20% da Geórgia. Entre estes, está prevista a taxa plana de 10%, na Albânia, Macedónia, Bulgária e Bósnia-Herzegóvina, a qual é idêntica para as pessoas jurídicas. Na Sérvia e na Bielorrússia existe uma taxa plana de 12%, embora nestes dois casos existam taxas distintas para pessoas físicas e jurídicas, sendo no primeiro caso de 10% e, no segundo, de 24%, o que denota perspetivas diferentes, enquanto, no primeiro tributa-se mais as pessoas físicas, já no segundo ocorre o inverso, tributando-se mais as pessoas jurídicas, mas em ambos levanta-se o problema da falta de neutralidade do imposto e não se resolve a questão da dupla tributação económica.

A Rússia foi a primeira grande potência económica a fazer uma reforma tributária baseada na ideia da taxa plana, o que ocorreu em 2001, com a introdução de uma taxa de 13% para as pessoas físicas, mas mantendo uma distinta taxa para as pessoas jurídicas de 24%. Ainda na europa, quanto à tributação das pessoas físicas, a Ucrânia e a República Checa, aplicam uma taxa plana de 15%, e às pessoas jurídicas taxas distintas, respetivamente, de 25% e 19%. Por fim, a Roménia, Eslováquia e Geórgia aplicaram a mesma taxa plana a pessoas físicas e jurídicas, respetivamente, de 16%, 19% e 20%.

Fora do continente europeu, na primeira década do século XXI decorreram reformas fiscais que introduziram a *flat tax* com uma taxa comum de 10%, quer a pessoas físicas, quer a pessoas jurídicas, no Iraque (2004), no Quirguizistão (2006), em Timor-Leste (2008) e no Paraguai (2010). No Turquemenistão (2005) e na Mongólia (2007) foi

adotada em ambos uma taxa plana de 10% para as pessoas físicas, prevendo uma distinta taxa plana para as pessoas jurídicas, respetivamente, de 20% e 10,25%, enquanto o Cazaquistão (2007) e a Transnístria (2007) que também optaram por uma taxa plana de 10% sobre os rendimentos das pessoas físicas, mas, ao contrário das demais, não existe tributação das pessoas jurídicas. Por fim, encontramos ainda neste período a introdução desta reforma em Trinidad e Tobago (2006) e no Belize, com uma taxa plana de 25% para os rendimentos provenientes de pessoas físicas e jurídicas; na Maurícia (2007) com uma taxa plana de 15% aplicável igualmente a pessoas físicas e jurídicas e nas Seychelles com uma taxa de 15% aplicável às pessoas físicas e de 35% às pessoas jurídicas; e de 5% unicamente para as pessoas físicas jurídicas Nagorno-Karabakh.

Na segunda década do século XXI (2011-2020), já ocorreu a sua introdução em mais um país europeu, a Hungria, que, em 2011, introduziu uma distinta taxa plana para pessoas físicas e jurídicas, respetivamente, de 16% e 10%. Também, em 2011, foi introduzida na Abecásia e no Sudão do Sul, em ambos os casos com uma taxa plana de 10% para os rendimentos das pessoas físicas, e no primeiro caso com uma taxa plana de 18% para as pessoas jurídicas, já que no segundo caso não se prevê a sua tributação.

Em fevereiro de 2014, o ex-primeiro ministro de Espanha, Mariano Rajoy, lançou uma contribuição plana sobre o setor do trabalho, segundo qual "*As empresas que contratam indefinidamente através da criação de novos postos de trabalho, nos dois primeiros anos, terão de pagar apenas 100 euros de contribuições por mês. Este*

é o impulso mais importante para a criação de emprego na nossa História". Também, antes da crise financeira, segundo Antonio Martino o sistema tributário de *flat tax* estava a ser pensado em países como a Croácia, Polónia e Grécia[793]. Pelo que já não se trata de um sistema tributário utópico, argumento a que habitualmente alguns recorrem, mas uma realidade em vários Estados, que demonstrou que merece ser estudada e equacionada para os países ocidentais da europa continental, em particular para Portugal e Espanha.

3. Critérios de avaliação dos sistemas tributários e das taxas sobre o rendimento das pessoas físicas

Os sistemas tributários e, em especial as taxas de impostos, devem ser avaliadas de forma empírica, pelo que deverão ser utilizados um conjunto de critérios. Nesse sentido, os grandes critérios a observar deverão ser os seguintes: (i) equidade; (ii) simplicidade; (ii) eficiência económica; (iv) fim (objetivo) do sistema tributário e das taxas de imposto.

Em cada um dos indicados critérios, deverão ser observados subcritérios. Neste sentido, dentro do critério da equidade deverá ser analisada a questão da justiça, dentro da perspetiva da justiça tributária e da justiça social, bem como responder à questão de saber se é justo. A questão implica para além da conceptualização dos conceitos de justiça, tanto tributária como social, acima de tudo, de perceber se

[793] MARTINO, António. "Una sola aliquota. La rivoluzione fiscale deve partire da qui", in *Libero*, de 24 de agosto de 2005. Também do mesmo autor, "Quanto più si tassa, tanto meno si produce. Ecco come lo Stato strangola lo sviluppo", in *Il Foglio*, de 30 de março de 2006.

deveremos avançar no sentido da equidade (justiça) horizontal, em que se deve exigir um tratamento igual de todos os indivíduos face à lei ou, se pelo contrário, deve ser a equidade (justiça) vertical, ou seja, progressiva, em que se utiliza não como um meio, mas como o objetivo de alcançar o resultado de uma sociedade totalmente igualitária.

No critério da simplicidade, deveremos ter em consideração três subcritérios, a simplicidade administrativa; a facilidade de cumprimento das obrigações fiscais principais e acessórias; e a compreensibilidade do sistema tributário e, em concreto, do imposto sobre o rendimento individual.

No critério da eficiência económica, dever-se-á ter em consideração o âmbito e o nível de tributação, para perceber em que ponto teremos uma situação de evicção ou desapossamento ilegítimo de rendimentos por parte do Estado. Também, neste critério será necessário levar em consideração os subcritérios relativos à diminuição das distorções económicas; a diminuição da fraude, elisão e evasão tributária; e a neutralidade tributária em todas as fases da cadeia económica.

Por fim, no critério acerca do fim (objetivo) do sistema tributário e das taxas de imposto será necessário compreender os subcritérios de qual é o objetivo da arrecadação das receitas fiscais e quais os objetivos da política social subjacente à existência de impostos.

3.1. Características gerais da *flat tax*

Na construção clássica de que partimos[794]sustenta a existência de pelo menos três características: (i) base tributária ampla, que pressupõe a minimização e/ou eliminação de deduções[795], isenções, créditos e subsídios; (ii) existência de uma única isenção pessoal, como forma de excluir os indivíduos-contribuintes da aplicação das taxas de imposto e criar progressividade; (iii) taxa de imposto reduzida.

A taxa de imposto reduzida deverá ser a menor possível, por forma a garantir as receitas suficientes para financiar as legítimas despesas dos fins do Estado, a incentivar o investimento e a tomada de riscos empresariais, a reduzir a fraude, elisão e evasão tributária, a reduzir a corrupção, a reduzir a pressão por benefícios especiais, a reduzir a atividade e atuação dos grupos de interesse (*lobbying*) e a reduzir a litigância extrajudicial e judicial.

3.2. Os fundamentos teóricos da *flat tax*

A teoria da *flat tax* tem como principais fundamentos o pensamento de Robert Hall e Alvin Rabushka, que a propuserem pela primeira vez num artigo no Wall Street Journal, em 1981, publicando posteriormente o livro "*The Flat Tax*"[796]. A teoria tem subjacente a

[794] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The flat tax*, *op. cit.*, 1985.
[795] A *Flat Tax* prevê a existência de uma dedução pessoal para garantir os princípios dos sistemas fiscais progressivos, bem como abranger parte dos benefícios que são eliminados, mas com as vantagens que daí advém ao nível das várias vertentes da simplicidade e da eficiência económica, em particular por eliminar em grande medida o planeamento tributário e a evasão tributária.
[796] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The flat tax*, *op. cit.*, 2007.

ideia da aplicação de uma taxa de imposto uniforme sobre todos rendimentos sujeitos a imposto.

A *flat tax* pode adotar um conjunto variado de formas, incluindo um imposto sobre todo o rendimento a uma taxa única, um imposto segundo uma única taxa incidente sobre algumas partes do rendimento e um imposto incidente sobre a compra ou consumo dentro da economia. O princípio base de que partem os mencionados autores deriva do entendimento que os indivíduos devem ser tributados pelo seu consumo e não pelo investimento ou poupança, propondo a existência uma taxa de imposto única para pessoas físicas e para pessoas jurídicas[797], que na sua proposta deveria ser de 19%[798], percentagem que a solução da Estónia se vem aproximando progressivamente. Neste âmbito, a proposta apresentada por Steve Forbes foi mais arrojada, por entender que deveria ser a referida taxa de 17%, com generosas isenções para adultos e crianças[799]. Ainda assim, ambas as propostas pressupõem a eliminação das deduções e das retenções sobre os pagamentos de juros, bem como dos impostos sobre os dividendos e os pagamentos de juros[800].

A conceção do sistema tributário de Robert Hall e Alvin Rabushka deve corresponder a um imposto de consumo ou a um imposto sobre as despesas, em que o investimento e as vendas não são

[797] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, p. 90.
[798] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, p. 83.
[799] FORBES, Steve, *Flat Tax Revolution: Using a Postcard to Abolish the IRS, op. cit.*, 2005, pp. 60 e 66.
[800] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, p. 92; FORBES, Steve, *Flat Tax Revolution: Using a Postcard to Abolish the IRS, op. cit.*, 2005, pp. 63 e 68.

tributados[801]. No seu entendimento é preferível a tributação do rendimento à tributação das vendas ou à imposição de um imposto sobre o valor acrescentado, decorrente de entenderem que um imposto sobre as vendas implicaria tributar os contribuintes mais pobres, que no sistema de *flat tax* estão isentos de impostos[802]. Por seu lado, Steve Forbes argumenta que a introdução de um imposto sobre as transações (imposto sobre o valor acrescentado) teria o efeito de aumentar o preço dos produtos e dos serviços e, consequentemente, de promover a fraude e a evasão tributária[803].

Em síntese, os teóricos clássicos da *flat tax* resumem as principais vantagens ao aumento do crescimento económico, à simplicidade e à igualdade, tendo por base que a introdução de uma taxa única de imposto marginal permite aumentar os incentivos para o trabalho e, dessa forma, promover o crescimento da atividade empresarial, da formação de capital e da produção nacional[804]. Igualmente sustentam que a taxa de cumprimento seria superior, com o correspondente aumento da eficiência administrativa. Esta circunstância permitiria o decréscimo da fraude e da evasão tributária, gerando um crescimento ao nível das receitas provenientes dos impostos[805]. Por fim, sustentam estes autores ser mais justo, devido ao facto de o contribuinte pagar os seus impostos na direta proporção do

[801] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, pp. 63, 79 e 81.
[802] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, p. 81.
[803] FORBES, Steve, *Flat Tax Revolution: Using a Postcard to Abolish the IRS*, op. cit., 2005, p. 85.
[804] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, p. 127.
[805] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, p. 44.

rendimento, pelo que aqueles que ganhassem mais pagariam proporcionalmente mais impostos, o que teria igualmente o efeito de promover o crescimento da liberdade individual, uma vez que taxas de imposto elevadas colocam em causa e condicionam a liberdade individual dos indivíduos[806].

O debate tem sido gerado com especial enfase nos argumentos favoráveis que sustentam que a *flat tax* cria crescimento económico, investimento, simplicidade e eficiência económica e administrativa e, no argumento desfavorável apresentado pelos opositores, que será causa de injustiça e de desigualdades, mas que como se verá não procede em vários casos, como a Estónia, que apresenta um coeficiente de Gini superior a vários países com sistemas fiscais progressivos, como é o caso do sistema tributário português, decorrente da implementação da isenção sobre os rendimentos mais baixos e pelo facto de deixarem de existir brechas legais, que beneficiam sempre os titulares de rendimentos mais elevados, promovendo a equidade e a justiça tributária[807], ao contrário do que sustentam os seus opositores.

[806] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The Flat Tax, op. cit.*, 2007, p. 43.
[807] SAAVEDRA, Pablo. "Flat Income Tax Reforms*",* in *Fiscal Policy and Economic Growth: Lessons for Eastern Europe and Central Asia.* Ed. Cheryl Gray [et. al.]. Washington DC: The World Bank, 2007, p. 255.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO XII
A INTRODUÇÃO DA TAXA PLANA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO DE ITÁLIA

1. O sistema tributário italiano

1.1. Contexto atual

No presente capítulo sob a perspetiva da introdução da taxa plana na europa ocidental, aborda-se a questão à luz do sistema tributário italiano, cuja escolha se justifica sob vários fatores que importam referenciar. Por um lado, em resultado de se ter pretendido encontrar uma realidade semelhante à vivenciada nos países ibéricos, quer no que respeita ao funcionamento do sistema tributário, quer quanto aos princípios constitucionais que fundamentam o sistema tributário. Por outro, por se pretender encontrar um ponto de análise que manifestasse alguma proximidade regional, nomeadamente que estivesse inserido num dos países do sul da europa, de modo a que estivessem presentes características e problemas idênticos, ao nível do ordenamento jurídico, das finanças públicas e da economia nacional. Tendo por base estas premissas verifica-se que nos países do sul da europa o único em que verdadeiramente é discutida a reforma do sistema tributário baseado na introdução de uma taxa plana é Itália.

Portanto, sob um ponto de vista de aproximação a uma realidade que não é estranha aos países ibéricos, a realidade italiana mostra-se a adequada para retirar as necessárias extrapolações para os sistemas tributários ibéricos, desde logo, porque adota um sistema

tributário de taxas progressivas; possui uma constituição ao nível dos princípios tributários idêntica às constituições portuguesa e espanhola, denota problemas ao nível da dívida pública como sucede com Portugal e apresenta uma estrutura política organizativa com algumas semelhanças com Espanha.

Posto isto, em Itália alguns autores questionam-se sobre a justiça tributária do atual sistema tributário de taxas progressivas. Armando Siri[808]refere que poucos compreendem ou sequer sabem como realmente funciona o sistema tributário, embora exista um sentimento de que o Estado confisca o trabalho dos indivíduos-contribuintes, sem que exista uma adequada contrapartida ou contraprestação em bens ou serviços oferecidos pelo ente público. A questão sempre foi erradamente vista do ponto de vista ideológica, num confronto de classes sociais, de um lado a classe do operariado e trabalhadores por conta de outrem e, do outro, os empresários e os profissionais liberais. Porém, existe hoje a perceção que o problema da justiça tributária é comum a toda a sociedade italiana

Por isso, recentemente, na Itália tem-se reacendido o debate em torno da reforma tributária, no âmbito da qual renasceu o interesse pelas propostas de sistemas fiscais baseados na *flat tax*, a qual foi em 1994 proposta pela força Política "Forza Itália". Porém, nessa época a medida foi considerada irrealizável e recebida pela maioria da sociedade com reservas e, em alguns setores, foi ridicularizada. A questão voltou ao debate por força do impulso político promovido pela

[808] SIRI, Armando, *Flat Tax – LA Rivoluzione Fiscale in Italia è possibile*, *op. cit.*, 2016.

Liga Norte, parecendo ser na atualidade mais consensual a ideia da adoção de um tal sistema tributário.

Tal como o sistema tributário português e espanhol, também o sistema italiano parte de uma base constitucional, construída a partir do pensamento político de uma época de partidos socialistas ou de partidos sociais-democratas, fundados no pensamento de esquerda, no qual com base num princípio de moralidade e de redistribuição, se considera conforme à justiça tributária (distributiva) tributar de modo progressivo. Tal sistema sustenta que as classes mais elevadas da sociedade devem sofrer uma tributação agravada, de modo a garantir os recursos financeiros necessários para o desenvolvimento de políticas de redistribuição de rendimentos pelas classes mais desfavorecidas.

A crise financeira do Estado italiano, que sofre um problema grave ao nível da dívida pública, a qual decorre em parte de um problema orçamental gerado pelo decréscimo ou irrelevante crescimento das receitas, vem mostrando que o seu sistema tributário de agravamento tributário sobre as classes mais elevadas não conduziu ao crescimento das receitas fiscais, pelo contrário, teve a virtualidade de promover a redução das receitas orçamentais obtidas por via dos impostos, a fraude e a evasão tributária decorrentes da distorção que o sistema tributário promove nas opções de produção de trabalho e na alocação de capitais. Tal conduziu ao inerente agravamento das finanças públicas. Por outro, essa redução decorre ainda devido a uma questão racional e de incentivos económicos, uma vez que o facto de se trabalhar ou produzir mais acarreta o enquadramento num escalão

de imposto superior, em que o ganho de rendimento não compensará o esforço, pela taxa que fica sujeito o contribuinte. Com efeito, em muitas situações a circunstância de se produzir e trabalhar mais dará origem a um rendimento líquido inferior ao que estaria sujeito se fosse menos produtivo.

Também, a política monetária do Banco Central Europeu constitui uma dificuldade adicional, por via do estrangulamento da economia italiana, pelo que se tornou necessário reativar o mercado de trabalho, a produtividade das empresas e o crescimento económico, representado pelo aumento das exportações, de modo tornar este país mais competitivo.

Por isso, muitas correntes reformistas italianas sustentam que um sistema tributário simplificado terá um efeito positivo ao nível do crescimento económico e do investimento, o que iria gerar, ao contrário do que sustentam os seus opositores, um volume maior de receitas fiscais. Além disso, defende-se que a existência de uma taxa relativamente reduzida e única será um elemento de incentivo, pois a produtividade iria permitir proporcionalmente um maior ganho financeiro, por não ser esse *plus* de rendimento sujeito a taxas que ultrapassam os 40%, em que esta aparente redução não iria gerar perda de receita, pelo simples facto de a produção e o incentivo aumentar, tal como o risco de recorrer à fraude e à evasão tributária.

1.2. Situação económica italiana

A situação económica italiana é na atualidade problemática, tendo em conta os vários dados da sua evolução económica. O

primeiro indicador deste panorama é o crescimento anual do PIB, que segundos os dados do FMI, a última vez que alcançou um crescimento anual superior a 3%, ocorreu no longínquo ano de 1985, isto é, há mais de trinta anos. A esta circunstância acresce o facto do crescimento do PIB a partir de 1996, portanto, nos últimos vinte anos ter sido sempre inferir a 2%, agravada a partir de 2009, com a economia a estagnar, decorrente de um crescimento inferir a 1%. O segundo dado relativamente ao PIB resulta do seu fraco crescimento acumulado, que, desde 2011, decresceu de uma taxa de acumulação de cerca de 6% para uma taxa inferior a 0,5% em 2014.

Um segundo indicador, resulta da produção por trabalhador, em que a Itália sempre teve historicamente um valor superior à média dos países da União Europeia, mas que nos últimos quinze anos se inverteu. Na realidade, segundo os dados da OCDE, até 2001 a Itália tinha uma produção por trabalhador superior à média do espaço da UE, o que a partir dessa data se inverteu, atingindo em 2008 o seu valor mais baixo, correspondente a cerca de 87% da média europeia, fixando-se no ano de 2011 abaixo dos 90% da média europeia.

O terceiro indicador resulta da dívida pública aferida em percentagem do PIB, que tradicionalmente sempre foi elevada em Itália, mas que se mantinha equilibrada nos 100% do PIB. Contudo, segundo os dados do *Eurostat*, desde 2005 que ultrapassa numa lógica de crescimento continuo os 100%, o que levou a que em 2014 ultrapassasse dos 130% do PIB. Em menos de 10 anos, apesar da crescente pressão tributária e do modelo progressivo de taxas, a dívida pública cresceu mais de 30% do PIB, o que torna insustentáveis as

suas finanças públicas, exigindo novos remédios e opções de política financeira e tributária. Neste contexto, os indicadores são agravados por um indicador que é comum a todos os países da europa do Sul – Portugal, Espanha, Itália e Grécia – resultante da dimensão da economia paralela. Ora, segundo os dados de 2002/03, relembrados por Alvin Rabushka, a propósito da sua apresentação "*The Flat Tax: A Fair, Simple and Transparent Reform for Italy*", de 13 de dezembro de 2014, a economia paralela representará na Itália mais de 25% do PIB[809], enquanto a média europeia se encontrava em cerca de 12% e a dos EUA abaixo dos 10%. Aliás, hoje acredita-se que a economia paralela representará pelo menos 30% do PIB italiano. Apesar da dívida pública ter crescido da forma referida, nem por isso a pressão tributária diminuiu. Por um lado, segundo os dados apresentados por Alvin Rabushka, primeiro, com exclusão da segurança social, as receitas fiscais em percentagem do PIB cresceram dos 16,8% e 17,7%, respetivamente, em 1965 e 1975, para percentagens no século XXI na ordem dos 30% do PIB. Efetivamente, esse volume de receitas ascendeu a 30% em 2000, 30,3% em 2007, 29,7% em 2009 e 29,6% em 2011. Por outro, segundo os dados apresentados pelo mesmo autor, incluindo a segurança social, em 2012, o total das receitas dos impostos atingiu um máximo histórico até essa data, de 44,4% do PIB. Em todo o século XXI este dado foi sempre superior a 40% do PIB[810].

[809] Segundos os dados de 2002/03, a economia paralela representaria cerca de 22% do PIB em Portugal e Espanha, e de 28% do PIB na Grécia, enquanto na França e irlanda cerca de 15% do PIB e na Alemanha 17% do PIB.

[810] O total de receitas dos impostos em percentagem do PIB, incluindo a segurança social, atingiu a partir do ano de 2000 as seguintes percentagens: 42% (2000); 43,2% (2007); 43,4% (2009); 43,0% (2011) e 44,4% (2012).

Estes indicadores que acentuam a pressão tributária face à produção interna, contrastam com os valores até ao final do século XX, embora a partir dos anos noventa se tenha acentuado o crescimento progressivo deste indicador, ainda que abaixo dos 40%[811]. É sintomático a circunstância de num curto espaço de quinze anos a percentagem ter passado de 29,7%, em 1980, para 39,9%, em 1995, mas particularmente de quase ter duplicado num espaço de 50 anos, de um valor, em 1965, de 25,5%, para em 2012 atingir a referida percentagem de 44,4% do PIB. Esta circunstância não pode deixar de ser associada aos anteriores indicadores da queda do crescimento do PIB para valores inferiores a 0,5% e da queda da produção por trabalhador face à média europeia, o que resultou também da enorme pressão tributária e da injustiça do sistema de taxas progressivas.

2. O sistema tributário atual: a progressividade

O sistema tributário italiano, tal como sucede com os sistemas tributários português e espanhol, apesar de há muito ter perdido uma visão de globalidade e, bem assim, ter implicitamente abandonado a ideia de justiça tributária, tal princípio continua a ser invocado para sustentar a receção constitucional do princípio da progressividade[812],

[811] O total de receitas dos impostos em percentagem do PIB, incluindo a segurança social, foi crescendo desde 1965 nas seguintes percentagens: 25,5% (1965); 25,7% (1970); 25,4% (1975); 29,7% (1980); 33,8% (1985); 37,6% (1990 e 39,9% (1995). Se a doutrina crítica este valor percentual, o mesmo terá de ser ainda mais válido e aplicado aos países como Portugal onde já se ultrapassa no presente século os 50% do PIB, o qual deverá ser visto como uma situação de confisco.

[812] São exemplos desta realidade os adicionais de imposto, coexistentes com um nível de parafiscalidade e extrafiscalidade cada vez maior e sem controlo

bem como para fundamentar a tributação em função da capacidade contributiva. Esse princípio é apresentado como elemento fulcral para corrigir a redistribuição de rendimentos e compensar alguma regressividade presente em alguns impostos.

A receção do princípio da progressividade foi efetuada pela Constituição sob a égide de uma finalidade extrafiscal, de repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos, em paralelo com a finalidade tributária de satisfação das necessidades financeiras do Estado. Importa ter presente que esta fixação constitucional, transversal ao período histórico dos países do sul da europa, tem raízes ideológicas, que ainda hoje perduram. O seu acolhimento constitucional foi efetuado com supressão de qualquer referência à eficácia na utilização de recursos e ao crescimento económico[813]. O modelo encontrado pela Constituição para prosseguir a justiça tributária passou pela ideia de implementação de um sistema tributário progressivo, o qual não implica que cada imposto seja progressivo, mas apenas que tal sistema seja na globalidade progressivo[814].

O acolhimento constitucional dos impostos progressivos partiu inicialmente da pretensão de acentuada redistribuição de rendimentos,

constitucional, o que vem levando à detioração das relações entre a administração tributária e os contribuintes, bem como à redução da eficácia e produtividade do aparelho tributário.

[813] Estes elementos apresentam-se como fundamentais para os sistemas tributários de taxa plana, sem que tal implique a inexistência com preocupações com a justiça.

[814] Neste ponto, diga-se que nenhuma das Constituições que adotam o princípio da progressividade referem qual o grau de progressividade exigível, razão pela qual é passível de discussão do seu quantitativo, o que permite sustentar os modelos tributários de taxas planas, que ao preverem um escalão de rendimentos isentos, dão origem a uma determinada progressividade, mas que apliquem um taxa única aos rendimentos sujeitos a tributação.

que haveria de ser sujeita a alguma limitação, embora o princípio da proporcionalidade tenha gerado dois efeitos nefastos. Por um lado, o crescimento do nível de progressividade. E, por outro lado, o crescimento da evasão, elisão e fraude tributária. Embora a Constituição tenha absorvido o princípio da progressividade podem estabelecer-se limites à progressividade[815].

Na realidade, os efeitos práticos da receção da progressividade vêm implicando o não cumprimento dos ideais de equidade, de eficiência, de simplicidade e de certeza, pelo que a sua constitucionalização não gerou os efeitos pretendidos, nem se aproximou da simplificação necessária a um sistema tributário justo[816].

Segundo o artigo 53.º da Constituição italiana, de 1948, "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di*

[815] Por exemplo, na doutrina portuguesa Paulo de Pitta e Cunha haveria de defender, quanto à reforma tributária portuguesa, o entendimento que a progressividade não se mostrava incompatível com a ideia de eficiência e simplificação, mas que a realidade mostraria estar equivocado, pelo aumento continuado das taxas progressivas e das obrigações acessórias, que haveriam de trazer o crescimento da evasão, elisão e fraude tributária; da ineficiência; da complexidade do sistema tributário; da erosão das bases tributárias; da incapacidade para responder às necessidades financeiras do Estado; da sujeição a uma progressividade "cega", notória pelo número cada vez maior de factos tributários sujeitos a taxas liberatórias e especiais, que representam exceções ao princípio da proporcionalidade – *A Reforma Fiscal*, Lisboa: Dom Quixote, 1989, p. 138.

[816] Também será possível analisar o desfasamento face aos desejos de equidade e de eficiência que um sistema tributário justo deve garantir, uma vez que gerou ainda mais complexidade, comprometendo o objetivo de simplicidade que deveria presidir ao modelo constitucional adotado. Este cenário acarreta efeitos negativos sobre a justiça e a redistribuição da riqueza e do rendimento, que sempre aparecem como as finalidades primordiais que justificam a constitucionalização da progressividade.

progressività" [Cada pessoa deve contribuir para as despesas públicas de acordo com a sua capacidade contributiva. O sistema tributário deve basear-se no critério de progressividade]. Na interpretação desta norma constitucional não devemos esquecer que estamos perante um texto constitucional com mais de sessenta anos, em que a realidade social era bem distinta da atual. Se à data esse princípio se justificaria em face da existência de uma enorme disparidade social entre a maioria da população que saída da segunda Guerra Mundial vivia numa situação de absoluta miséria, face à capacidade patrimonial de alguns cidadãos de classes mais ricas ou da burguesia industrial, cuja capacidade era a única à disposição do Estado para a arrecadação de receitas fiscais para a reconstrução do país. A necessidade de recursos Ajustificou o recurso à progressividade, ou seja, à superior capacidade contributiva de alguns indivíduos-contribuintes, que teriam de contribuir para as despesas públicas mais que proporcionalmente, de acordo com a capacidade demonstrada, e não apenas na proporção dos rendimentos. Como referido, tal sucedeu por força da necessidade de apoiar a reconstrução e a edificação do Estado Social italiano, enquanto única opção viável. Este peso dos impostos sobre as classes mais ricas e a burguesia industrial foi possível sustentar-se devido ao forte crescimento económico que se deu nas décadas de 50 e 60 até ao choque petrolífero de 1973.

Contudo, a partir dessa crise que assumiu natureza mundial, a realidade socioeconómica transformou-se por completo, com a maioria da população a fixar-se dentro de um padrão médio, graças ao esforço financeiro imposto ao Estado Social, o que viria já no século

XXI a mostrar-se insustentável do ponto de vista financeiro. Com a entrada na zona euro e os parâmetros fixados pelo tratado de Lisboa entrou-se num período que se poderá designar de empobrecimento progressivo.

2.1. Taxas de impostos sobre o rendimento de pessoas físicas

O sistema tributário progressivo italiano prevê a existência de cinco escalões de rendimento, sendo que a taxa mínima se encontra fixada nos 23%, para os rendimentos até € 15.000, enquanto a máxima nos 43%, para os rendimentos superiores a € 75.000[817]. Adicionalmente, os indivíduos-contribuintes com rendimentos que excedam os € 300.000 ficam sujeitos à imposição de uma taxa adicional de 3%, a título de taxa de solidariedade.

2.2. O sentido da manutenção do sistema tributário progressivo

Apesar das evidências empíricas que o sistema tributário não promove a pretendia redistribuição de rendimentos e que, ele próprio, é causador da perda de receitas fiscais e da fraude e evasão tributária. Além disso, tem associado uma enorme complexidade, a que se associam elevados custos ao nível da sua compreensão e de acatamento de todas as obrigações declarativas principais e acessórias. É ainda generalizada a ideia que aqueles que mais rendimentos

[817] As taxas progressivas intermédias correspondem a três escalões: 27% (€ 15.001 a € 28.000; 38% (€ 28.001 a € 55.000) e 41% (€ 55.001 a € 75.000).

auferem terão, por justiça tributária, de pagar gradualmente mais que os restantes contribuintes. Isto porque se entende ser a única forma sustentável de garantir a preservação do Estado Social.

Contudo este argumento não corresponde à verdade segundo Armando Siri, que defende a existência de três argumentos que contrariam essa construção. Isto é, a qualidade dos serviços públicos fornecidos pelo Estado não é proporcional às receitas provenientes dos impostos; pelo questionamento de saber quem é que hoje deve ser considerado como contribuinte "rico"; e o argumento que o atual sistema tributário progressivo não promove a redução das desigualdades sociais, mas antes aumentado a irresponsabilidade dos indivíduos enquanto membros de uma sociedade[818].

3. O entendimento italiano sobre a *flat tax* – "*la tassa piatta*"

Na doutrina italiana quando se fala na implementação de um sistema de *flat tax* tem-se por principal objetivo a adoção de uma taxa plana (única de imposto), aplicável a qualquer tipo ou volume de rendimentos, com eliminação de todas as isenções e deduções fiscais, com exceção de uma única dedução pessoal. Com vista a garantir um determinado nível de progressividade prevê uma dedução pessoal, o que tem por principal objetivo a conformação do sistema tributário com os princípios constitucionais.

[818] SIRI, Armando. *FLAT TAX – La Rivoluzione Fiscale in Itálias è Possibile, op. cit.*, 2016.

3.1. A proposta de dedução italiana

Para garantir a progressividade exigida pela norma constitucional, uma das propostas existentes em Itália assume com esse objetivo a consagração de uma dedução pessoal que garanta que os titulares de rendimentos anuais até € 8.000 (oito mil euros) não são sujeitos a tributação, tal como sucede atualmente no sistema tributário atual. Para os titulares de rendimentos anuais superiores a € 8.000 (oito mil euros) propôs-se uma dedução pessoal de € 5.000 (cinco mil euros), de modo a abranger a eliminação de todas as demais deduções, isenções e benefícios fiscais.

A taxa plana proposta parte assim da ideia que será possível encontrar uma solução financeira equilibrada, que permita apresentar uma taxa inferior à atual taxa de imposto mínima de 23%. Partindo dos dados de 2013, relativamente à receita bruta do imposto arrecadado dos rendimentos de todos os italianos de 2012, publicado pelo *Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia* [Departamento das Finanças do Ministério de Economia], perspetivando uma inversão da evasão tributária para 15%, metade da evasão total estimada e subtraindo o valor total da dedução pessoal proposta, reconhecido a cada individuo-contribuinte, para garantir a exigência constitucional da progressividade tributária, obtendo uma taxa de equilíbrio de 22,8%.

3.2. As vantagens da *tassa piatta*

Os proponentes italianos alegam como vantagens, tal como sucede na maioria dos países que a implementaram, que as suas

vantagens decorrem da sua simplicidade, eficiência, eliminação ou redução da fraude e da evasão tributária, economia, neutralidade tributária e benefícios para as finanças públicas do Estado.

3.2.1. Simplicidade

A simplicidade de acordo com os proponentes italianos decorre a existência de uma única taxa de imposto (*tassa piatta*) e de uma única dedução pessoal, segundo o qual o imposto se torna mais compreensível para o contribuinte. Isto é, este ficaria numa posição ótima de conhecimento acerca do imposto que terá de liquidar e pagar, decorrente da inexistência de cálculos complexos e do recurso a contabilistas, o que envolve igualmente uma redução dos custos de acatamento, quer financeiros, quer administrativos, como sejam os custos associados à contratação de contabilistas e fiscalistas, e de cumprimento de inúmeras obrigações acessórias de natureza declarativa.

Segundo Renato Brunetta, com a simplicidade de uma taxa plana única encerram-se as oportunidades de oportunidades de planeamento tributário, habilitando cada indivíduo-contribuinte a cumprir todas as suas obrigações tributárias e a compreender o funcionamento do imposto e do sistema tributário na sua globalidade.

3.2.2. Eficiência

A eficiência resulta em grande medida segundo os seus autores de uma questão de desincentivos promovida pelos sistemas progressivos, decorrente do facto dos contribuintes não se sentirem

motivados a trabalhar ou a produzir mais, causado pelo facto do maior rendimento obtido ser capturado pela existência de taxas superiores, efeito natural da progressividade. Este fenómeno conduz à ineficiência na economia.

3.2.3. Eliminação ou redução da fraude e da evasão tributária

Um sistema tributário simples, neutro e transparente reduz o campo de atuação do planeamento tributário, reduzindo a possibilidade e aumentando o risco associado para atuação dos peritos fiscais e contabilísticos utilizarem a complexidade habitual da legislação tributária para reduzir ou eliminar o volume de impostos a entregar ao Estado. Portanto, sustentam que um tal sistema tributário tornar-se-ia um desincentivo para a fraude e a evasão tributária, quer por essa tarefa se tornar mais complicada, quer pelos riscos associados serem exponencialmente maiores.

3.2.4. Economia

Um dos corolários de tal sistema tributário, assente na simplicidade, seriam os ganhos económicos que beneficiariam as famílias e as empresas, as quais ficariam em condições ótimas de poder, de modo célere e compreensivo, calcular os seus próprios impostos, sem incorrer no elevado custo financeiro que implica o recurso a consultores fiscais, contabilistas e advogados. Igualmente, os riscos inerentes às falhas e erros no cumprimento das obrigações declarativas e acessórias seriam substancialmente reduzidos.

3.2.5. Neutralidade tributária

Os defensores da implementação deste sistema tributário alternativo, que para além de uma taxa única e plana de imposto, tem inerente a eliminação das deduções, isenções e benefícios fiscais, promove por esta via a neutralidade do imposto. Tal sucederá porque essa eliminação reduz as distorções resultantes do planeamento tributário. Com efeito, reintroduz-se o pilar da liberdade individual, ao permitir-se que o indivíduo-contribuinte possa em plena liberdade tomar as suas opções económicas, nomeadamente, decidir livremente os seus investimentos e as atividades económicas que pretende desenvolver, sem que seja condicionado por questões fiscais.

3.2.6. Benefícios para as finanças públicas do Estado

Por fim, será uma evidência empírica que a eficiência e a simplicidade tributária terão um efeito inverso àquele que os críticos sustentam como um dos problemas da proposta, por via do aumento efetivo das receitas fiscais, embora exista redução da taxa efetiva de imposto sobre os indivíduos-contribuintes. Pelo contrário, sustentam que a progressividade e a decorrência das classes sociais com rendimentos mais elevados estarem sujeitos a taxas mais elevadas, superiores a 40%, não resulta uma maior angariação de receitas, sendo falso o pretendido efeito de redistribuição sobre as classes com menores rendimentos, porque simplesmente não sucede pela falta de receitas tributárias e pela captura dos benefícios fiscais e socais por parte dos denominados grupos de interesse.

A este propósito, Renato Brunetta sustenta que o encerramento das oportunidades de planeamento tributário lícito, lícito-agressivo e ilícito, o que implica a redução da economia "paralela", irá permitir que a existência de uma taxa plana baixa seja apta a obter a mesma receita ou até mesmo superior. Este facto é demonstrativo pela existência de taxas bastante reduzidas, como é sintomático no caso de países como a Rússia, que mantém uma taxa de 13%, ou a proposta de Steve Forbes (2007) para os EUA de 17%.

O professor Alvin Rabushka, aquando da apresentação em 13 de dezembro de 2014 da sua proposta de *flat tax* pra itália - "*The Flat Tax: A Fair, Simple and Transparent Reform for Italy*", de 13 de dezembro de 2014 – referiu a título de exemplo a reforma implementada na Rússia, que permitiu o crescimento todos anos das receitas de impostos no período de 2001 a 2006. Efetivamente, logo no ano da sua implementação as receitas cresceram 25,20%. Nos anos seguintes o crescimento manteve-se na casa das dezenas com crescimentos anuais de 24,6% (2002); 15,2% (2003); 14,40% (2004); 10,9% (2005) e 22,6% (2006). Este indicador é por si demonstrativo que a acentuada redução da taxa de imposto para 13% não provocou a redução das receitas, nem o colapso das finanças públicas deste país, muito pelo contrário, tornou as mesmas mais sustentáveis do ponto de vista financeiro.

4. A posição na doutrina italiana

Na doutrina italiana, Antonio Martino, veio defender num texto intitulado "*Flat Tax. Una e bassa, l'aliquota sana*"[819], a posição assumida por Milton Friedman, quanto à distribuição dos rendimentos, primeiramente defendida na conferência realizada em 1956, na *Claremont College*, na Califórnia e, posteriormente, reassumida na obra "*Capitalismo e Liberdade*", em que defende a mudança de um sistema tributário baseado em taxas de imposto progressivas para um outro fundado em uma única taxa (*flat tax*). Neste sentido, sustenta-se que a redução da taxa de imposto não implicará uma quebra nas receitas dos impostos, mas pelo contrário, será possível que a arrecadação seja superior. Para tanto, socorrem-se da demonstração que Milton Friedman fez em 1959 para o sistema tributário dos EUA[820], segundo o qual, uma taxa única de 23,5%, permitiria a arrecadação do mesmo volume financeiro de impostos, admitindo como provável que pudesse inclusivamente ser superior.

Com a eliminação das isenções, de um conjunto alargado de deduções e de benefícios fiscais, pensa-se que as brechas legais utilizadas pelo planeamento tributário seriam eliminadas e, deste modo, seria possível promover o crescimento das receitas de impostos sobre o rendimento. Socorrendo-se mais uma vez da demonstração de Milton Friedman, são três os principais motivos para o crescimento da

[819] MARTINO, Antonio. "*Flat Tax. Una e bassa, l'aliquota sana*", in *Libero*, de 02 de outubro de 2007.

[820] Em 1959, o sistema tributário dos EUA implicava a existência de taxas de imposto que variavam entre os 20% e os 90%, atingindo 50% da matéria coletável superior a US $18.000 para os contribuintes individuais e a US$ 36.000 para um casal.

receita: (i) O menor incentivo para os indivíduos-contribuintes adotarem medidas, que sendo legais, teriam como único escopo reduzir a matéria coletável ou a própria coleta; (ii) O menor incentivo para declarar rendimentos inferiores aos reais, fruto do risco associado deixar de compensar em face da simplicidade do sistema tributário e da taxa tendencialmente mais reduzida; (iii) O emprego dos recursos tornar-se-ia mais racional, uma vez que as distorções promovidas pela existência de uma pluralidade de taxas seria suprimida.

Também, seguindo o pensamento de Milton Friedman, a reforma do sistema tributário é tida como fundamental, pelo facto de se entender que a pretendida redistribuição não ocorre e não será possível de atingir esse objetivo dentro de uma lógica altamente progressiva. Efetivamente, esse é o ponto de partida deste autor americano, segundo o qual as receitas provenientes das taxas progressivas mais elevadas seriam tão baixas que, por consequência, o seu efeito redistributivo seria insignificante ou nulo. Essa circunstância decorre igualmente por efeito de alguns profissionais (burocratas) se dedicarem a manter as receitas baixas e, outros, a organizar as suas atividades de acordo com as consequências fiscais associadas.

Neste contexto, Renato Brunetta defende que a razão do sucesso da aplicação em Itália de uma reforma tributária fundada em uma taxa plana derivaria do incentivo que constitui a existência de uma taxa única reduzida e, subsequentemente, dos seus efeitos sobre a redução da evasão tributária por deixar de compensar o risco envolvido, sobre os estímulos ao trabalho e á economia e, ainda, por

incentivar o indivíduo-contribuinte a assumir os riscos da sua atividade e a promover o investimento.

5. Da constitucionalidade do sistema tributário

Uma das objeções que são levantadas do ponto de vista jurídico, decorre da conformidade com a constituição italiana, que exige a existência de um imposto progressivo, que aparentemente exigirá a existência de taxas de imposto progressivas. Porém, como alguns defendem, o problema não se coloca, tendo em conta que o sistema tributário que vimos descrevendo e que os seus proponentes sustentam para a Itália não deixa de assegurar a progressividade, o que é conseguido por via de uma dedução pessoal muito assinalável.

Efetivamente, como refere Antonio Martino:

> "*La progressività può ottenersi o grazie ad aliquote crescenti al crescere del reddito, com'è adesso, o grazie al gioco delle detrazioni personali*"[821] [a progressividade pode ser alcançada ou através do aumento das taxas de imposto sobre o aumento do rendimento, como é agora, ou graças ao jogo das deduções pessoais].

Como afirmado, este autor sustenta que a progressividade exigida pela constituição italiana é conseguida no sistema de

[821] MARTINO, Antonio. "Quanto più si tassa, tanto meno si produce. Ecco come lo Stato strangola lo sviluppo", *op. cit.*, 30/03/2006.

tributação de taxa plana pela dedução pessoal proposta, sem as desvantagens resultantes das taxas progressivas.

A este propósito, António Martino afirma que:

> "*La flat tax si può studiare in modo che renda lo stesso, o che renda addirittura di più. Perché nei moltissimi paesi in cui essa è applicata l'effetto è che allargando la base imponibile chiude di fatto tutte le scappatoie*"[822] [A *flat tax* pode ser estudada de modo a que eles prestem o mesmo, ou que se tornem ainda mais. Porque em muitos países onde é aplicado o efeito é que o alargamento da base tributária encerra praticamente todas as lacunas].

Assim, a argumenta que a "*L'aliquota uniforme applicata su tutti, a parte il reddito esente, potrebbe essere per l'Italia attorno al 20-25 per cento, e si aumenterebbe anche il gettito*"[823] [A taxa uniforme aplicada sobre tudo, além do rendimento isento, pode ser para a Itália por volta de 20-25 por cento, e ela também iria aumentar a receita].

A possibilidade da introdução da *flat tax*, por alteração das atuais taxas progressivas, levantou a necessidade de refletir sobre a sua compatibilidade com a constituição italiana de 1948. O modelo constitucional italiano, tal como outras constituições, não assume uma posição de neutralidade nas relações socioeconómicas dos indivíduos

[822] MARTINO, Antonio. "L'evasione si batte con la flat tax", in *La Stampa*, de 22 de setembro de 2005.
[823] MARTINO, Antonio. "L'evasione si batte con la flat tax", *op. cit.*, de 22 de setembro de 2005.

na sociedade, pois encontra-se centrado na construção de um Estado de bem-estar, na prossecução do fim da justiça social e do progresso centrado na coletividade. A questão é que a maioria das constituições assume um posicionamento acerca da justiça intimamente ligado à ideia de progressividade, fundado em cânones e preconceitos ideológicas, que sufragam o pensamento que a justiça apenas é possível de alcançar por via de um modelo de impostos progressivos, e não de impostos proporcionais.

Esta conceção de justiça de um sistema tributário vem sendo concebida em torno do princípio de equidade, o que leva a um grande número de países a prevê-lo nas suas constituições nacionais[824]. Para tanto, resulta que a repartição obedece assim ao princípio da igualdade tributária, que se concretiza nas palavras de Teixeira Ribeiro na generalidade e uniformidade dos impostos[825]. É de evidenciar o facto que a justiça tributária não se baseia apenas num critério meramente economicista, mas, igualmente, encontra conexão com um critério ético, que implica a existência de juízos de valor. Esta circunstância promove que ao logo da história e da evolução da sociedade tenham

[824] Segundo este critério, a distribuição da carga tributária entre os contribuintes deve ser equitativa e não arbitrária, devendo a parte que cada um suporte decorrer da sua capacidade contributiva, que Saldanha Sanches defendia como uma decorrência do princípio da igualdade dos cidadãos – SANCHES, Saldanha, Manual de Direito Fiscal, *op. cit.*, 1998.

[825] Segundo este autor a "*generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão submetidos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta, isto é, de índole meramente política; uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério*" – RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 261.

surgido várias conceções de justiça[826]. Logo, para além da dificuldade de saber o que seja justo, a lição mais importante a retirar centra-se na circunstância que a sociedade atual exige uma construção de justiça tributária distinta daquela que vigorou durante todo o século XX. Pelo que vem sendo discutida a forma concreta e particular que deve assumir o dever de pagar impostos, porque a ideia de igualdade vem variando de acordo com o contexto histórico e as conceções evolutivas das forças sociais dominantes. Pelo que "*a definição de justiça depende em parte do valor que a sociedade dá a uma maior igualdade na distribuição do rendimento e como as pessoas reagem aos efeitos dos impostos*"[827].

As divergências e posições doutrinárias a respeito da justiça tributária têm variado, por um lado, em resultado do entendimento que defende o princípio da capacidade contributiva e, por outro lado, da linha de pensamento defensora do princípio do benefício[828]. Na realidade, não existem razões teóricas que afastem a ideia da tributação sob a égide do princípio do benefício, havendo aliás cada vez mais concessões em favor dele, quer por via do crescimento das taxas liberatórias e especiais proporcionais, quer pelo

[826] SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over* Taxes. London: The MIT Press, 2004.
[827] BAIRRADA, Cristela; MARTINS, António. *Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal.* Disponível em http://www.scielo.mec.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf. último acesso: 04.03.2019, p. 41.
[828] Por exemplo, Cristela Bairrada e António Martins são defensores que tanto o princípio da capacidade contributiva como o princípio do benefício não fornecem uma resposta definitiva sobre o modo como os indivíduos devem ser tributados para que se garanta o princípio da justiça.

desenvolvimento do Estado taxador[829]. Apesar das dificuldades que um puro critério geral possa implicar, este princípio ao defender que o financiamento de bens ou serviços públicos se faça tendencialmente suportados pelos respetivos beneficiários, corresponderá a um critério de enorme valia para as finanças públicas, sob a perspetiva de ser um fator de justiça tributária e de eficiência económica[830]. Por seu lado, o princípio da capacidade contributiva encontra em John Stuart Mill o seu primeiro grande defensor, enquanto crítico do modelo do princípio do benefício, sustentando que:

> "*aqueles que são menos capazes de se valer a si próprios, sendo aqueles a quem a proteção do Estado é mais indispensável, deveriam pagar a maior parcela do respetivo preço: o inverso da verdadeira ideia de justiça distributiva, a qual*

[829] Segundo este princípio, os impostos devem incidir sobre as pessoas na proporção dos benefícios ou vantagens que estas retiram das despesas públicos, o que já constava no pensamento de Adam Smith. Como referem Cristela Bairrada e António Martins "*estão* (…) *nas mesmas condições os que apreciam igualmente as utilidades dos bens públicos e que, por isso, estão dispostos a pagar o mesmo preço por casa unidade desses bens*" – op. cit., p. 42. Para estes autores este sistema encerra a dificuldade na identificação das vantagens que cada individuo retiraria da atividade do Estado, para a determinação do imposto a pagar por cada um, bem como existe o problema de alguns receberem benefícios e que, no entanto, não devem ser chamados a contribuir para as despesas dessas bens, como sucede com os indivíduos mais pobres, que vivem a baixo de certos limiares mínimos.

[830] Em conformidade com o relatório do Ontario Committee on Taxation (1967), os impostos baseados no princípio do benefício são desejáveis quando os benefícios e os beneficiários das despesas públicas possam ser claramente identificáveis; a alteração da distribuição do rendimento e da riqueza não puder ser um objetivo da política orçamental; e da tributação dos benefícios ou dos beneficiários da ação de um serviço público não resultar um uso ineficiente desse serviço – *in* SANTOS, J. Albano. *Teoria Fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

consiste não em produzir mas em corrigir as desigualdades e os males da natureza"[831].

Segundo a compreensão desta linha teórica a justiça resultaria de a repartição dos impostos pelos indivíduos ser efetuada de acordo com a sua capacidade económica, independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos. Neste sentido, o sistema tributário preocupa-se exclusivamente com a receita, obrigando-o a definir como se determina a capacidade de pagar e qual o montante de imposto a pagar por indivíduos com distintas capacidades contributivas[832]. A sua determinação pode ser tradicionalmente efetuada através do rendimento, do consumo e do património, os quais tendem a ser utilizados na maioria dos sistemas tributários em simultâneo. Porém, como salienta Casalta de Nabais, esta linha de formulação da justiça

[831] Na sequência de John Stuart Mill – *Principles of Political Economy*, *op. cit.*, 1994 [1848] – outros nomes aderiram ao princípio da capacidade contributiva, entre os quais se encontram Adolf Wagner, F. Edgeworth, Gaston Jeze, H. Sidgwick, Arthur Pigou e Hugh Dalton. Neste sentido, vejam-se as seguintes obras: WAGNER, Adolf. *Finanzwissenschaft*, *op. cit.*, 1912; EDGEWORTH, F. "The puré theory of taxation", *op. cit.*, 1897; JEZE Gaston. *Cours de Finances Publiques.* Paris: Libraire-Éditeur, 1934; SIDGWICK, H. *The Principles of Political Economy*, *op. cit.*, 1883; PIGOU, Arthur. *A Study in Public Finance*, *op. cit.*, 1928; DALTON, Hugh. *Principles of Public Finance.* London: George Routledge & Sons, Ltd, 1922.

[832] Como referem Cristela Bairrada e António Martins "*enquanto no domínio do princípio do benefício o Estado só poderia querer produzir um bem público se os contribuintes se reconhecessem beneficiados com essa produção e de estivessem dispostos a cobrir as despesas que ela implicasse, já no domínio do princípio da capacidade de pagar, o Estado pode querer produzir um bem público independentemente de saber se os contribuintes estão ou não dispostos a arcar com as despesas de tal produção, bastando-lhe saber que eles têm capacidade para isso*" – *op. cit.*, p. 44.

não possui um grande suporte teórico, sendo na realidade frágil[833] e com efeitos práticos que a afastam da ideia de justiça.

É nesta ótica que o imposto progressivo, que entendemos não ser uma fatalidade do princípio da capacidade contributiva, é nas palavras de Alvin Rabushka "*a lei mais discriminatória num país que tentou acabar com a discriminação"*[834], segundo o qual, a sua justificação tem decorrido erradamente da conceção que apenas a progressividade do imposto permitiria a igualdade do sacrifício[835]. Contudo, as suas premissas não são passiveis de demonstração, como sejam, que a utilidade marginal é decrescente, a qual sendo evidente para os bens, poderá não ser necessariamente para o rendimento. Também, não se pode sustentar que a utilidade marginal do rendimento diminui mais do que proporcionalmente ao aumento do rendimento, nem que as utilidades são comparáveis.

Neste âmbito, o imposto proporcional proposto pelos sistemas tributários de taxas planas (ou *flat tax*) consiste num modelo que também permite atingir o princípio da justiça, no qual se consegue,

---

833 Por um lado, a teoria do benefício está limitada e vinculada à conceção contratualista do Estado, pelo que não se adequa à ideia de Estado social, razão pela qual nos parece necessário começar pela revisão dos fins do Estado e, por arrastamento, pelos próprios fundamentos do Estado social. E, por outro lado, a teoria do sacrifício fundamenta-se em premissas que não são passiveis de demonstração empírica, não permitindo dar uma resposta única no que concerne à taxa dos impostos, uma vez que em última instância não poderia afastar liminarmente as taxas planas como alguma doutrina pretende.

834 PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade, op. cit.*, 2005, p. 138.

835 Esta questão encontra-se relacionada com a hipótese de utilidade marginal decrescente do rendimento, em que, como a utilidade marginal do rendimento baixa à medida que o rendimento aumenta, o sacrifício implícito na renuncia é menor para alguém com elevado rendimento do que para uma pessoa com baixos rendimentos, pelo que só a progressividade, defendem os seus proponentes, permitiria igualar esse sacrifício, com o escopo de garantir a igualdade tributária e, por essa via, a justiça.

entre outros fenómenos, resolver o problema da dupla tributação económica e os problemas promovidos pelos benefícios fiscais e pela evasão e fraude tributária[836]. Este modelo permite-nos deixar claro que a ideia de justiça não lhe é estranha, nem existe incompatibilidade entre a tributação resultante da aplicação de uma taxa plana e a obtenção de efeitos progressivos, que se assume como uma ideia fulcral para dar cumprimento ao princípio da simplicidade, que embora esquecido, também é um corolário do princípio constitucional da igualdade.

Por isso, a Constituição numa parte do seu texto debruça-se sobre as "relações económicas", segundo o qual há uma opção política por um sistema tributário baseado no princípio da progressividade[837]. Como refere Silvio Boccalatte o significado desta norma deve ser visto em conexão com o princípio da igualdade substantiva[838], com consagração constitucional no artigo 3.º, em que se estabelece que:

> *"É dever da República remover todos os obstáculos de ordem económica e social que, limitando de facto a liberdade e igualdade dos cidadãos, impeçam o pleno*

[836] Defende-se que este modelo não viola o princípio da justiça, tendo em consideração que para além do seu elemento mais notório, centrado na simplicidade do modelo de sistema tributário, encerra vantagens ao nível da moderação da taxa de imposto, da neutralidade tributária, da diminuição dos custos administrativos de cobrança e de acatamento, da redução das distorções económicas, da possibilidade de muitos contribuintes ficarem dispensados de entregar a declaração anual de rendimentos, da diminuição da evasão, do aumento efetivo da tributação dos titulares de maiores rendimentos por via da eliminação de benefícios fiscais e de abatimentos, e do correspondente aumento da equidade horizontal.

[837] Na Parte I, Título III, da Constituição da República Italiana, o artigo 53.º, n.º 2, dispõe que "*Il sistema* baseado em critérios de progressividade].

[838] BOCCALATTE, Silvio. "La flat tax è incostituzionale?", in *IBL Focus,* 2005, núm. 9.

desenvolvimento da pessoa humana e a participação efetiva de todos os trabalhadores no desenvolvimento político, económico e social do país"[839].

Para tanto, o legislador italiano fez uma concreta opção quanto ao sistema tributário a adotar, por um progressivo com vista a alcançar o equilíbrio social, tendo em consideração que a disparidade de rendimentos entre as várias classes sociais da sociedade é vista como um obstáculo à liberdade e à igualdade dos indivíduos e da dignidade da pessoa humana. Isto é, entendeu-se que o modelo de justiça da constituição italiana exigia a adoção de um modelo de sistema tributário de matriz progressiva.

Neste quadro constitucional, levantou-se a questão da compatibilidade de um sistema tributário, baseado numa única taxa plana, sobre a totalidade do rendimento, tendo sido alegada a sua ilegalidade. Esta questão levou os defensores da taxa plana a sustentarem a necessidade de interpretar do artigo 53.º, n.º 2 da Constituição da República Italiana.

Dois pontos para os defensores da taxa plana são evidentes. Por um lado, que o texto constitucional se refere apenas genericamente ao sistema tributário e não aos tributos individualmente, correspondendo antes a um complexo de impostos que consubstanciam o sistema,

[839] O original da norma italiana: "È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese".

enquanto conjunto de articulado dos vários tributos. Por outro, não se consagrou estritamente um imposto progressivo, mas antes são estabelecidos os critérios para a dita progressividade do sistema tributário, enquanto apreciação do complexo dos tributos que o compõem. Tal leva a que Sílvio Boccalatte afirme que não se está perante uma restrição constitucional em favor das taxas progressivas[840], dando conta "*con l'uso della parola "criteri" – al plurale – la Costituzione prende atto dell'esistenza di più strade logicamente percorribili per giungere all'obiettivo di un sistema tributario tendenzialmente progressivo*"[841].

Este tem sido o entendimento das Cortes Constitucionais, quando repetidamente vem afirmando que a disposição constitucional (artigo 53.º) não impede a existência de impostos individuais, quando inspirados em diferentes critérios de obtenção da progressividade, desde que o sistema tributário na sua globalidade assegure a progressividade[842]. Daqui resulta que um concreto imposto pode não ser dotado de carater progressivo, uma vez que da obrigação constitucional resulta apenas que o sistema tributário no seu todo tenha esse caráter progressivo. Ou seja, a apreciação não deve ocorrer em relação a cada imposto individualmente, pelo qual os mesmos podem ser construídos segundo princípios distintos.

---

[840] BOCCALATTE, Silvio. "La flat tax è incostituzionale?", *op. cit.*, 2005.

[841] Tradução: com o uso da palavra "critérios" - no plural - a Constituição constata a existência de mais estradas logicamente viáveis para alcançar o objetivo de um sistema tributário amplamente progressivo.

[842] Neste sentido, veja-se a sentença 128/1966, bem como as decisões em sentido totalmente concordante 12/1960, 30/1964, 159/1985, 102/1993, 238/1993, 500/1993, 263/1994, 107/1995, 143/1995, 21/1996.

Outra questão resulta que, o facto de existir apenas uma única taxa plana, não implica como condição *sine qua non* que não seja garantida a progressividade, uma vez que essa característica é possível de ser garantida. Na verdade, a progressividade substancial do sistema tributário é garantida pela sua progressividade no imposto direto.

As Cortes Constitucionais, no processo 159/1985, afirmaram de modo assertivo que o princípio da progressividade, quando entendido no sentido que a taxa de imposto aumenta na relação com o aumento do rendimento, assume uma relação direta entre a tributação e o rendimento do contribuinte. Assim, resulta que apenas um imposto único, de taxa plana, sem nenhuma correção, seria contrário à Constituição Italiana. A ser assim, a doutrina italiana questionou-se sobre a possibilidade de implementar uma taxa plana preservando o princípio da progressividade dos impostos diretos e, consequentemente, do sistema tributário na sua globalidade.

Como refere Sílvio Boccalatte, referindo-se a Nicola Rossi, do ponto de vista económico, a progressividade não está necessariamente ligada à estrutura de taxas marginais crescentes do imposto sobre o rendimento[843]. Já do ponto de vista constitucional, esse texto legal não assume que o princípio da progressividade tenha de ser alcançado exclusivamente pela utilização de taxas de impostos crescentes em função do rendimento, uma vez que a própria Constituição fala em critérios no plural, o que apenas pode querer dizer que existem diferentes formas de atingir a almejada progressividade do sistema

[843] BOCCALATTE, Silvio. "La flat tax è incostituzionale?", *op. cit.*, 2005.

tributário e nos impostos diretos. Os seus defensores sustentam em Itália a possibilidade de, em conformidade com a Constituição, implementar um imposto de taxa plana, combinado com deduções pessoais. Neste sentido, a proposta italiana prevê a não-tributação de uma parte do rendimento, que constitui o mínimo de subsistência e uma parte do rendimento adicional, acima desse mínimo de subsistência, permitindo a introdução de uma taxa plana de imposto.

Em síntese, é possível respeitar as disposições constitucionais, sem necessidade da mesma serem alteradas, implementado um sistema tributário baseado numa única taxa plana, deslocando o princípio da progressividade para as isenções e deduções, em vez do recurso a um sistema de taxas marginais crescentes[844].

[844] BOCCALATTE, Silvio. "La flat tax è incostituzionale?", *op. cit.*, 2005.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO XIII
OS SISTEMAS QUE INTRODUZIRAM A FLAT TAX

1. Estónia

1.1. Considerações iniciais

Nos países de Europa oriental e de leste, que se tornaram independentes do bloco de leste, colocou-se o dilema se existiria uma alternativa realista ao modelo dos sistemas tributários dos países da Europa ocidental, o que veio a ser conseguido com os modelos alternativos dos países do báltico Europeu (Estónia, Lituânia e Letónia). Em particular, o caso da Estónia demonstrou a existência de uma alternativa, que hoje se pode afirmar como realista e não meramente utópica como sucedia nos anos 90, quando a Estónia se apresentou de forma pioneira como o primeiro país da Europa a implementar um sistema tributário de *flat tax* (taxa plana), que na época adotou uma taxa plana de 26%, sendo hoje tido como um modelo de sucesso, que permite que a Estónia seja considerada, desde 2014, como o país com o sistema tributário internacionalmente mais competitivo entre os países da ODCE.

1.2. O modelo alternativo da Estónia

A via alternativa adotada pela Estónia baseou-se na *flat tax*, associando um sistema tributário simplificado com um modelo económico liberal, no qual se pretendeu demonstrar a existência de efeitos positivos ao nível do crescimento económico, da eficiência e

da equidade. A experiência de sucesso da *flat tax* teve o seu singular e simbólico início em 1994, quando adotou para o imposto pessoal e empresarial a *flat tax*, que se consubstanciou na aplicação de uma taxa plana de 26%, sem reduções ou deduções de taxas, com notáveis efeitos sobre o crescimento deste Estado do Báltico.

No final de mais de duas décadas de aplicação prática, é possível ultrapassar o que então era uma velha máxima que referia que *fine in theory, just not practical in the real world*, mas que hoje é possível comprovar na prática o seu funcionamento e os seus efeitos positivos sobre a economia e o bem-estar.

1.3. A *flat tax* nos "tigres" do báltico

A *flat tax* dos países do Báltico, também apelidados de "tigres" do Báltico – Estónia, Letónia e Lituânia – não seguiram nos exatos termos o modelo apresentado por Robert Hall e Alvin Rabushka[845], ou por Steve Forbes[846]. Na realidade, um puro sistema de *flat tax* nunca foi integralmente implementado até à presente data em nenhum Estado, pelo que a ideia de *flat tax* é imprecisamente referida como sendo a teorizada por Robert Hall e Alvin Rabushka.

A primeira diferença existente entre o puro modelo de *flat tax* e aquele que existe nos países do Báltico, em particular na Estónia, é que para além dos impostos sobre os rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, estes países continuam a ter o imposto sobre o valor

[845] HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat Tax, op. cit.*, 2007.
[846] FORBES, Steve, *Flat Tax Revolution: Using a Postcard to Abolish the IRS*, Washington, *op. cit.*, 2005.

acrescentado. Adicionalmente, as reformas fiscais nestes países introduziram descontos e deduções de modo a garantir a existência de um determinado grau de progressividade no sistema tributário, em que tal desconto corresponde a um nível mínimo de rendimento isento da sujeição a tributação[847]. Nestes países, também foram introduzidas as contribuições para a Segurança Social, o que permite que os mesmos não sejam desprovidos de Estado Social, aproximando-se do pensamento teórico dos Estados da Europa ocidental.

Embora existam diferenças teóricas e práticas, a Estónia detém um sistema tributário de *flat tax* ou taxa plana, tendo em conta que o mesmo na sua globalidade funciona com um sistema de taxa única de imposto, no âmbito do qual cada indivíduo sabe de antemão que os rendimentos obtidos irão ser tributados segundo a mesma taxa marginal de imposto. Neste sentido, o próprio Alvin Rabushka dá nota que:

> "*All of these countries are flat tax regimes in the sense that there's only one marginal rate of tax above the threshold. None of them meet 100% of the criterion of the* (…) *but in every case they are better than what they replaced*"[848].

[847] O valor deste desconto tem vindo a ser atualizado, encontrando-se fixado para 2016 em 2.040 €, tendo nos anos anteriores sido fixado em 1.848 € (2015); em 1.728 € (2011 a 2014); em 27.000 EEK (2008 a 2010); em 24.000 EEK (2006 e 2007); em 20.400 EEK (2005); em 16.800 EEK (2004); em 12.000 EEK (2001 a 2003); em 9.600 EEK (2000).

[848] MURPHY, Richard. *A Flat Tax for the UK: The Implications of Simplification.* London, UK: Association of Chartered Certified Accountants, 2006, p. 23.

Com efeito, o modelo tributário adotado pela Estónia e que foi seguido pelos demais países da Europa central e de leste não é absolutamente plano (*flat*), uma vez que o mesmo cria alguma progressividade, ainda que de menor grau face ao sistema pré-existente.

A Estónia avançou para a implementação de uma reforma tributária sustentada na *flat tax* decorrente do estado de ineficiência que padecia, bem como da estagnação económica, que sofria à data da sua implementação. Em 1994, a taxa marginal do imposto para as pessoas físicas e jurídicas foi fixada em 26%, encontrando-se atualmente fixada em 20%, resultante de um processo de redução progressiva ao longo dos últimos 20 anos[849]. A sua introdução permitiu que este país conhecesse um crescimento económico em cada ano de 9%, após o ajustamento da inflação, bem como atraiu investimento direto estrangeiro muito significativo. Por exemplo, em 2003, a atração foi de $890 milhões de dólares e, em 2004, foi de $926 milhões de dólares, o que representou um investimento dez vezes superior ao conseguido pela China.

Apesar da controvérsia em torno das vantagens dos sistemas tributários baseados na *flat tax*, há que reconhecer o sucesso de países como a Estónia, a que não é alheio o êxito da sua introdução. Ainda que se reconheça que o sucesso da Estónia e de outros países decorre de um conjunto alargado de reformas, o crescimento e o

[849] A taxa de imposto de 26% vigorou por um período inicial de 10 anos (até 2004), que poderá ser apelidado de período de implementação. Em 2005 passou para 24%, em 2006 para 23%; em 2007 para 22%; de 2008 a 2014 para 21% e, por fim, em 2015 fixou-se pela primeira fez em 20%.

desenvolvimento socioeconómico destes Estados foi influenciado em grande medida pelo sucesso da introdução da *flat tax*. Neste sentido, Daniel Mitchell argumenta que "*the flat tax has helped Estonia become one of the world's fastest growing economies*"[850], uma vez que no seu entendimento a existência de uma taxa de imposto reduzida e a maior simplicidade do sistema tributário conduziria ao efeito da curva de Laffer, segundo o qual as receitas de impostos em vez de reduzirem em consequência da redução da taxa de imposto, quase duplicaram no início do século XXI, enquanto as receitas proveniente do imposto do rendimento sobre as pessoas jurídicas cresceu três vezes.

A Estónia enquanto país europeu pioneiro na introdução da *flat tax* conheceu um período de crescimento económico sem precedentes, fenómeno que embora possa ter outras razões que o justificam, não poderá deixar de estar associado à implementação de uma reforma tributária radical, que tinha como elementos chave a simplificação e a introdução de uma taxa (plana) única de imposto.

2. Case study: Estónia[851]

A Estónia é um pequeno país situado junto da costa do mar Báltico, com uma superfície de cerca de 45.226 km quadrados e uma população de aproximadamente 1.34 milhões de pessoas, que esteve integrada na URSS até ter obtido a sua independência em 1991. Com

[850] MITCHELL, Daniel. *Baltic Beacon*, Wall Street Journal Europe, 20 junho, 2007.
[851] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle, op. cit.*, 7 Agosto, 2007, pp. 1-2. Do mesmo autor, veja-se: *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, pp. 32, 119 e 137.

a independência este Estado apresentava uma economia destruída e sem perspetivas de crescimento, em que o produto interno *per capita* era aproximadamente de $2.000 dólares (1987), enquanto o português era de $4.804 dólares. Em 1992, a produção industrial decrescia cerca de 30%, a inflação crescia, designadamente nos preços dos combustíveis. Ademais, encontrava-se altamente dependente das trocas comerciais com a Rússia, que à data representavam 92% do total. Por fim, os produtos alimentares, e não só, eram objeto de racionamento e os bancos encontravam-se sem reservas para fazer face aos pagamentos de salários e pensões. Este era o cenário da Estónia nos momentos que antecederam a radical revolução tributária, com a introdução da *flat tax*.

2.1. As reformas económicas dos anos noventa

As reformas económicas empreendidas nos anos noventa tiveram como grande impulsionador Mart Laar, que introduziu um programa económico radical, o qual foi rapidamente colocado em prática, como forma de obtenção de sucesso, no que concerne às medidas que teriam uma aplicação prolongada no tempo[852], por exigirem um determinado período de maturação e consolidação.

O processo iniciou-se com um conjunto de reformas económicas, que decorrente da falta de recursos e de tempo para as implementar, seguiram um nível de simplicidade acrescido, em que os primeiros objetivos foram a estabilização macroeconómica e a reforma

[852] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 2.

monetária. Nesse âmbito, foi introduzido o Kroon, que era pagável em marcos alemães, correspondente a um câmbio de 1 marco para 8 kroons[853], o que permitiu o ganho de confiança internacional na economia da Estónia[854]. Ainda dentro da estabilização macroeconómica, a etapa seguinte passou pela estabilização orçamental, o que implicou a existência de significativos cortes nos subsídios públicos, bem como a redução da dimensão do Estado[855]. Nesse âmbito, as alterações introduzidas implicaram igualmente cortes nos subsídios das empresas públicas, o que teve como consequência o desenvolvimento das empresas privadas[856].

Em paralelo, com as reformas económicas e financeiras, ocorreu uma modificação dos comportamentos e das atitudes da população, o que corresponde a um dos alicerces do sucesso do modelo da Estónia. Como afirmou Mart Laar "*had to be shaken free of the illusion (…) that somehow somebody else would solve their problem for them"*[857], uma vez que os indivíduos não estavam habituados a assumir o risco, e necessitavam de adotar medidas pró-ativas e de assumir as responsabilidades por eles próprios. Isto corresponde aos pilares de liberdade e de individualismo atrás referido. Por isso, com os cortes nos subsídios, designadamente, no setor industrial, foi passada a mensagem que era necessário começar a "trabalhar" para o seu próprio sucesso e não a esperar que o Estado

[853] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could*, *op. cit.*, 2002, p. 125.
[854] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 3.
[855] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 4.
[856] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 5.
[857] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 5

resolvesse as suas necessidades[858]. Os efeitos desta política macroeconómica foram quase imediatos, com a drástica descida da taxa de inflação e com o comércio a passar a desenvolver-se para ocidente e com as exportações a cresceram muito rapidamente.

A reforma económica passou depois por uma segunda etapa, baseada na abertura da sua pequena economia aos mercados mundiais, através da redução das tarifas aduaneiras e das barreiras ao comércio internacional, designadamente abolindo as restrições às importações, mas também às próprias exportações. Com a política de livre comércio este país incrementou a competição, o crescimento económico e a reconstrução do tecido empresarial com o surgimento de novas empresas vocacionadas para as exportações e para os mercados internacionais[859].

Por fim, promoveu um dos principais alicerces do seu desenvolvimento económico, consubstanciado no programa de privatizações, que eliminou a existência de bancos do Estado, implementou a reforma da propriedade privada e da privatização da economia[860]. Em associação ao desenvolvimento da ordem jurídica criou um ambiente favorável ao desenvolvimento da economia de mercado, para que o investimento estrangeiro pudesse entrar em quantidades absolutamente notáveis para a dimensão do país, bem como para combater a corrupção[861]. Com as reformas relativas à propriedade privada, a Estónia promoveu, por um lado, a reversão das

[858] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 5
[859] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 6
[860] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 8
[861] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, p. 228.

nacionalizações e da confiscação de propriedades privadas e, por outro, a devolução aos titulares anteriores ou, quando tal não fosse possível, a atribuição de *vouchers* como compensação.

Terminado este processo de ajustamento macroeconómico e de abertura à economia de mercado, que durou cerca de dois anos, entre 1992 e 1994, iniciou-se a implementação da reforma tributária fundada na introdução da *flat tax*.

2.2. A introdução da *Flat Tax*

Em 1 de Janeiro de 1994 foi introduzida a *flat tax,* correspondente a uma taxa de 26% sobre o rendimento pessoal, o que tornou a Estónia o primeiro país europeu a adotar um modelo baseado numa taxa de imposto plana sobre o rendimento. O antigo sistema tributário era progressivo, com uma taxa máxima de imposto de 33%, que incluía um imposto sobre o rendimento de pessoas físicas, imposto sobre o rendimento de pessoas jurídicas, imposto sobre o valor acrescentado nas transações de bens e prestações de serviços, e contribuições para a segurança social, correspondente a uma taxa de 20% sobre os salários pagos[862].

A introdução da *flat tax* na Estónia ficou-se a dever em grande parte à iniciativa de Mart Laar[863], segundo o qual a sua implementação era fundamental para criar um ambiente propício ao desenvolvimento empresarial e industrial do país, uma vez que a desregulamentação e a liberalização dos setores económicos eram insuficientes para alcançar

[862] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, pp. 92-93.
[863] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, p. 273.

tal objetivo[864]. Com efeito, argumentava que os empresários não se sentiriam motivados a empreender novas atividades e negócios enquanto de «*the tax system punished success*»[865], pelo que defendeu com êxito a necessidade imperiosa de implementar um sistema tributário que garantisse a salvaguarda da poupança e do investimento privado[866].

Com vista a alcançar tais objetivos era necessário que o sistema tributário a implementar respeitasse o princípio da simplicidade, não implicasse elevados custos de acatamento, bem como deveria garantir a transparência e a fácil compreensão para os contribuintes. No caso da Estónia, para lá dos referidos objetivos existiu uma outra razão que possibilitou a implementação da *flat tax*, que derivou do facto de ser uma economia em transição com um débil aparelho estatal, o que implicaria uma dificuldade adicional para a introdução de impostos e formas de arrecadação complexos, como sucede com os sistemas tributários progressivos da Europa ocidental. Nesse sentido, o sistema tributário introduzido na Estónia teria de ter uma ampla base tributária, com o mais reduzido número de isenções que fosse possível, de modo a criar um desincentivo ao abuso, fraude e elisão tributária. No que respeita à fixação da concreta da taxa de imposto, a mesma deveria ser a mais baixa possível, de forma a ser ela própria um incentivo à atividade económica e ao investimento estrangeiro[867].

---

[864] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 9.
[865] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 9.
[866] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could*, *op. cit.*, 2002, p. 272.
[867] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle*, *op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 9.

A implementação da *flat tax* não foi uma tarefa fácil, tendo sido vista inicialmente como uma medida demasiado radical, tanto pelos consultores das instituições internacionais como pelos representantes da burocracia interna, segundo os quais tal sistema não funcionaria e destruiria os pilares do Estado social[868]. A estes argumentos acrescia ainda outro, que resultaria da existência de um risco de diminuição das receitas do Estado, decorrente da existência de um exíguo orçamento de Estado[869]. Porém, foi possível chegar a um compromisso político e social para aprovar esta reforma, a qual estabeleceu uma nova taxa de imposto – *flat tax*, a qual foi estabelecida segundo uma taxa de 26%, tanto para os contribuintes físicos (pessoas singulares) como para os jurídicos (pessoas coletivas)[870].

Em paralelo, com a introdução da *flat tax* tiveram lugar outras reformas fiscais, o que é importante salientar, porque o sucesso do modelo da Estónia deve-se ao conjunto agregado das várias reformas, ainda que esta tenha tido um peso significativo no sucesso alcançado. Os resultados das reformas, em especial da *flat tax*, foram imediatos, ao ponto de apesar das alterações governativas e da oposição[871] inicial à reforma tributária a mesma se ter mantido até hoje[872], com poucas alterações ao nível das isenções e das taxas. Ainda assim, no que

[868] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, p. 274.
[869] Este argumento foi utilizado em Portugal na reforma dos códigos fiscais da tributação do rendimento nos finais dos anos 80.
[870] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could op. cit.*, 2002, pp. 274-276.
[871] A oposição foi acima de tudo oriunda da ala esquerda do Partido de Centro Estónio, sendo que a mesma não apresenta na atualidade relevância.
[872] LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle, op. cit.*, 7 Agosto, 2007, p. 10.

respeita à taxa plana de imposto, vêm-se verificando uma redução progressiva na taxa de imposto até aos atuais 20%.

3. Sistema tributário atual

O sistema tributário adotado é assim composto pelo imposto sobre o rendimento; imposto sobre o valor acrescentado (imposto sobre o consumo); impostos especiais sobre o consumo, designadamente sobre o álcool e o tabaco; e a taxa social (contribuições para a segurança social). Por outro lado, existem ainda alguns impostos municipais, como é o caso do imposto sobre a propriedade e as vendas, mas que na globalidade do sistema tributário têm pouca relevância. No que respeita aos benefícios fiscais, os mesmos são na grande maioria de natureza nacional, embora existam alguns benefícios conferidos pelos municípios, mas que têm igualmente pouca expressão.

O imposto sobre o rendimento funciona conforme se afirmou com base numa *flat tax*, que em 1994 foi fixada em 26%, mas que veio gradualmente a decrescer até atingir os 20%, o que tornou a Estónia num país altamente competitivo. Ora, este imposto ao contrário do que muitos afirmam, nomeadamente, os defensores dos sistemas tributários progressivos, prevê uma isenção anual básica de rendimentos de € 2.040/ano, bem como uma isenção adicional para os pensionistas de € 2.700/ano. Esta circunstância confere ao sistema tributário de *flat tax* alguma progressividade, bem como afasta a ideia que o mesmo não seja inteiramente conforme ao princípio da justiça. Adicionalmente a estas isenções, existem algumas deduções, que

incluem os pagamentos relativamente a contribuições para seguros de desemprego e os pagamentos de empréstimos associadas a habitação.

3.1. Influência externa sobre o sistema tributário atual

Nos primeiros anos da transição, o modelo tributário de sucesso que viria a ser implementado na Estónia beneficiou de um conjunto de influências externas, as quais ajudaram na construção das reformas empreendidas. As mais importantes surgiram da Fundação *Heritage*, do Instituto Republicano Internacional e do Instituto Adam Smith, que influenciaram de modo significativo os pensadores nacionais. Em sentido contrário, não foram adotadas as recomendações de várias entidades externas, como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, que advogavam as soluções tradicionais dos sistemas tributários progressivos dos países da Europa ocidental.

Por outro lado, na construção do seu específico modelo de desenvolvimento, centrado num sistema tributário de *flat tax*, foram observadas as experiências de outros países com economias em transição, tendo as reformas introduzidas quatro anos antes na Alemanha Ocidental tido uma grande influência, como sucedeu por exemplo com a reforma monetária, decalcada daquela que foi introduzida nesse país[873]. A Estónia olhou em particular para um conjunto de princípios que veio a introduzir, como suporte do seu modelo de desenvolvimento, por influência das reformas na Alemanha

[873] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, pp. 144-145.

ocidental, e que foram principalmente a estabilidade monetária, a existência de um mercado livre, a consagração do princípio da propriedade privada e a introdução dos princípios liberais na economia, o que implicou a existência de uma intervenção limitada do Estado na economia[874]. Ao invés do que sucedia em outros modelos de desenvolvimento, em que o principal objetivo era a criação em primeiro lugar do Estado Social, independentemente de tudo resto, neste caso, seguindo o exemplo da Alemanha ocidental estruturou o seu desenvolvimento em reformas económicas que permitissem como decorrência criar um Estado de bem-estar sustentável[875].

Contudo, os exemplos mais próximos, que, por isso, foram observados com extrema atenção, de modo a retirar as vantagens e eliminar as desvantagens, foram o dos países da Europa central e de leste, como é exemplo a reforma empreendida pela Polónia. Esta reforma foi estruturada com base no equilíbrio orçamental, no financiamento limitado pelo banco central, e as políticas económicas delineadas com base numa política tributária e de taxas de câmbio fixas[876], em que objetivo era construir uma economia centrada na propriedade privada, no mercado livre e na integração nos mercados internacionais. No caso da Hungria, tomou em consideração os efeitos da supressão das vantagens especiais concedidas aos investimentos estrangeiros. Por fim, observou os efeitos da política de privatizações na República Checa e o estabelecimento na Alemanha ocidental de

[874] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, p. 146.
[875] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, p. 147.
[876] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, pp. 155-156.

entidades independentes para assistir nos processos de privatizações[877].

Em relação à introdução do sistema tributário de *flat tax*, o modelo de desenvolvimento da Estónia observou as propostas teóricas de Milton Friedman, que havia proposto um imposto sobre o rendimento proporcional, sendo que à data os únicos modelos disponíveis para serem examinados eram os de Jersey, Guernsey e Hong Kong[878]. Neste âmbito, foi observada a existência de uma taxa em Hong Kong de 15%, que no pensamento de Mart Laar poderia ser introduzida na estrutura tributária da Estónia com sucesso, como se veio a suceder. Este autor via a Estónia como a Hong Kong da Europa, com base na comparação geográfica deste país com a China e da Estónia com a Rússia.

3.2. Os resultados do sistema de *Flat Tax*

Com a introdução do sistema tributário baseado na *flat tax*, o volume do imposto sobre o rendimento pessoal pago, as receitas daí resultantes para o orçamento de Estado e o Produto Interno Bruto aumentaram consecutivamente. Embora não se possa fazer uma associação direta e tenham existido no período em questão algumas oscilações, a verdade é que o indicador do Produto Interno Bruto cresceu sempre de forma consistente nos últimos 20 anos, pelo que não se pode negar a relevância da *flat tax*, ainda que esse resultado seja

[877] LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could, op. cit.*, 2002, pp. 158-159.
[878] MITCHELL, Daniel. *Flat World, Flat Taxes.* Washington DC: The Cato Institute, 2007.

consequência também de outras reformas. Por outro lado, a sua introdução trouxe inegáveis vantagens ao nível da simplificação do sistema tributário, existindo uma perceção generalizada na sociedade que o mesmo é justo, ao contrário do que se poderia pensar, por não existir uma acentuada progressividade como ocorre na maioria dos sistemas tributários ocidentais.

A simplicidade, a clareza e a transparência do sistema tributário permitiram o maior e mais adequado desenvolvimento económico, o que não poderá deixar de ser uma das causas da melhoria dos indicadores macroeconómicos.

A introdução da *flat tax* teve ainda efeitos sobre o mercado de trabalho, pois o imposto criou incentivos para o trabalho e respetiva produtividade. Assim, de acordo com o estudo do Banco da Estónia[879] haverá um efeito positivo no incentivo à participação no mercado de trabalho, bem como na própria oferta de trabalho. Acresce que o estudo demonstra que alterações ao nível da taxa de imposto (e da isenção de imposto) tem efeitos consideráveis, pelo que de acordo com o nível de rendimentos a reação pode ser mais ou menos elástica a determinados tipos de alterações. Com efeito, verificou-se que as classes de rendimentos superiores reagem acima de tudo ao crescimento ou à redução da taxa, enquanto as classes de rendimentos médios e baixos às alterações da isenção de tributação.

[879] STAEHR, Karsten. *Estimates of Employment and Welfare Effects of Personal Labour Income Taxation in a Flat-tax Country: The Case of Estonia*. Estónia: Banco da Estónia. 2008.

4. Conclusões

A introdução da *flat tax* na Estónia criou incentivos no mercado de trabalho, bem como promoveu o crescimento da atividade económica, com efeitos ao nível da produtividade e do crescimento do produto nacional. Ainda que em outros países que adotaram este sistema tributário esses efeitos não sejam tão evidentes, no caso da Estónia essa consequência é notória, por uma efetiva introdução dos pilares da liberdade e do individualismo. Também ao nível do sentimento de confiança da sociedade, existe hoje uma quase completa unanimidade acerca da justiça do sistema tributária implementado. Do ponto de vista macroeconómico, é evidente o crescimento do Produto Interno Bruto, o qual pode ter muitas razões, mas que não se pode negar que resulte de uma significativa influência do sistema tributário implementado. Além disso, é evidente que promoveu a inexistência de défices orçamentais e de uma insignificante dívida pública.

A introdução da *flat tax* implicou a existência de um nível de rendimentos que é isento de imposto, o qual é maior que nos sistemas fiscais progressivos. Esta circunstância permite que os titulares de rendimentos mais baixos não sejam tributados, bem como garante alguma progressividade quanto aos demais, de forma a tornar o sistema equitativo. Por esta via, este sistema tributário conseguiu que os titulares de rendimentos mais baixos paguem menos impostos que pagariam se estivesse em vigor um sistema tributário progressivo tradicional. Ademais, no caso do sistema tributário da Estónia, ao contrário do que sucede com a Lituânia e a Letónia, também os titulares de rendimentos mais elevados pagam menos impostos do que

pagavam anteriormente, o que se vem acentuando com a regressão da taxa de imposto de 26% até 20%. Esta diminuição tem por efeito permitir que também os titulares de rendimentos médios (classe média) sejam beneficiados por uma taxa de imposto menor do que aquela que pagaria no sistema tributário progressivo tradicional.

Ao contrário do que alguns autores sugerem[880], o sistema tributário de *flat tax* não agrava as desigualdades, não se podendo utilizar o coeficiente de Gini[881]para fazer a comparação entre a situação anterior e posterior à introdução da *flat tax,* uma vez que as condições de uma economia de mercado e economia de transição não são equiparáveis, mas antes, devia-se comparar os atuais dados com o de outros países ocidentais, em que os valores são similares a países como Reino Unido, Itália e Espanha, sendo inclusivamente melhores do que aqueles que são apresentados por países como a Grécia e Portugal. Acresce que o recurso exclusivo ao coeficiente de Gini

[880] Segundo Deena Greenberg - "The Flat Tax: Na Examination of the Baltic States", in CUREJ: *College Undergraduate Research Electronic* Journal, Universidade da Pensilvânia, 01 de Março 2009. Acessível em http://repository.upenn.edu/curej/130 - os dados anteriores à introdução à *flat tax* mostram um coeficiente de Gini mais favorável, isto é, existiria um menor grau de desigualdade, o qual terá aumentado com a implementação da *flat tax.*

[881] Entre os métodos mais utilizados para medir a desigualdade na distribuição do rendimento têm sido o coeficiente de Gini e as proporções do rendimento total detidas por certos grupos da população, como sejam os rendimentos detidos pelos 20% mais ricos face aos 20% mais pobres, que correspondem a medidas diretamente relacionadas com a curva de Lorentz. Nesse âmbito, o coeficiente de Gini, sem prejuízo do inconveniente referido, é uma melhor medida, uma vez que é afetado por modificações ao longo de toda a curva de Lorenz, enquanto as proporções de renda correspondem à posição num único ponto dessa curva. Além disso, o coeficiente de Gini obedece à condição de Pigou-Dalton, que estabelece que o valor de uma medida de desigualdade deve aumentar sempre que for feita uma transferência regressiva da renda.

mostra-se pouco adequado para os estudos em que a população está divida por grupos, e se deseja decompor a desigualdade total numa parte relativa às diferenças entre grupos e uma parte relativa à desigualdade dos grupos, como sejam os decorrentes da população dividida por região de residência ou por setor de atividade[882]. Em face desta dificuldade mostra-se necessário recorrer ao índice de desigualdade de Theil[883], que permite fazer esse tipo de decomposição, por vida da redundância, com base na teoria da informação. Pela conjugação dos dois índices é possível concluir que a *flat tax* não introduz um problema de desigualdade económico-social, muito pelo contrário é possível apreender efeitos positivos.

Por outro lado, importa ter presente no seguimento do pensamento de economistas como Nicholas Kaldor e Simon Kuznets, que existe uma tensão de difícil compatibilização entre os objetivos de coesão social e o crescimento, mas com base da curva de Kuznets, que

[882] Neste sentido, veja-se: HOFFMANN, Rodolfo. "O índice de desigualdade de Theil- Atkinson", in *Brazilian Review of Econometrics*, vol. 11, n.º 1, 1991, p.144. O índice de Theil está entre 0 e 1, e quanto maior for este valor pior será a distribuição, baseando-se no conceito de entropia de uma distribuição, que apresenta a vantagem de ser simétrico, bem como invariante à replicação, a independência da média e satisfaz tal como o coeficiente de Gini o princípio de Pigou-Dalton, que permitem concluir como altamente desigual algumas das maiores economias mundiais, como seja os EUA. Neste sentido, veja-se: THEIL, H. *Economics and information theory*. Amsterdam: North-Holland, 1967; *The Development of International Inequality 1960 – 1985*. North-Holland: Journal of Econometrics, 42, 1989, pp. 145-155.

[883] No índice de Theil é composto por duas medidas de redundância, em que uma delas é mais sensível a alterações na desigualdade do grupo de indivíduos com rendimentos mais elevados, enquanto a outra medida é mais sensível a alterações na desigualdade no seio dos grupos de rendimentos mais baixos. A sua conjugação permite analisar a contribuição dos segmentos da sociedade no comportamento da distribuição do rendimento.

relaciona a evolução da desigualdade e do crescimento, se tenha demonstrado que ultrapassada uma fase de desigualdade máxima requerida pela aceleração do crescimento, o próprio crescimento passaria, num segundo momento, a ser o principal promotor de convergência de rendimentos[884]. Esta circunstância explica alguns resultados aparentemente divergentes de países com elevado crescimento e coeficientes de Gini muito baixos, o que sucede exatamente por se encontrarem no primeiro momento de impulsão do crescimento, o qual será compensado num segundo momento pela convergência de rendimentos. Por esta razão, o coeficiente de Gini deve merecer uma apreciação bastante relativizada, não sendo os seus resultados definitivos.

Deste modo, ao contrário da opinião da referida Deena Greenberg não é possível concluir que os impostos de *flat tax* são menos equitativos e que são incapazes de aliviar as desigualdades.

[884] Este fenómeno permite por exemplo explicar que, na segunda metade do século XX, os *tigres asiáticos*, como Singapura, tenham tido taxas de crescimento muito elevadas apesar de manterem coeficientes de Gini muito reduzidos, bem como o fenómeno inverso em vários países da américa latina, com modestas taxas de crescimento, mas com elevados coeficientes de Gini. Em sentido contrário, outros autores como Roland Benabou e Roberto Perotti sustentam que a desigualdade produz um efeito negativo sobre o crescimento, nomeadamente, que quanto maior for a desigualdade maiores serão as dificuldades de crescimento a longo prazo – BENABOU, Roland. "Inequality and Growth", *in* Bernanke, Ben S. & Julio J. Rotemberg (orgs.), *NBER Macroeconomics Annual 1996.* Cambridge, MA: MIT Press, 1996, p. 13; PEROTTI, Roberto. "Growth, Income Distribution and Democracy", in *Journal of Economic Growth*, 1/2, 1996, 149-187. Porém, as diferenças no rendimento podem resultar de múltiplos fatores que não a desigualdade, como sejam, por um lado, as diferenças naturais dos países derivadas das dotações iniciais de recursos e, por outro, as adquiridas e resultantes da evolução dos mercados e das instituições, podendo ainda influenciar as interferências políticas reguladoras e retificadoras.

Inclusivamente, esta autora reconhece que a *flat tax* apresenta um nível distributivo comparável com as taxas progressivas de outros países. Neste sentido, refere que:

> "*There is also no evidence from this analysis that flat tax countries have significantly higher inequality overall than progressive tax countries, an argument frequently used by opponents of the flat tax*"[885].

Efetivamente, também o relatório do Banco Mundial acerca da implementação da *flat tax* na República Eslováquia permite concluir que a pobreza diminuiu, sugerindo um efeito positivo da reforma tributária nesta consequência de diminuição das desigualdades sociais [886].

Por fim, no âmbito da simplicidade e do "*compliance*", a reforma tributária tornou o pagamento dos impostos significativamente mais simples e compreensível para os contribuintes. A simplicidade representa o argumento mais forte para que as economias em transição tenham adotado a *flat tax.* Com efeito, o modelo de desenvolvimento da Estónia assentou com grande sucesso num sistema tributário simplificado, em que a grande maioria das deduções e isenções foram removidas, reduzindo acentuadamente os custos de acatamento, decorrente da simplicidade administrativa que lhe está associado.

---

[885] GREENBERG, Deena. "*The Flat Tax: Na Examination of the Baltic States", op. cit,* 01 de março 2009.
[886] SAAVEDRA, Pablo, "Flat Income Tax Reforms", *op. cit.*, 2007, p. 260.

Como se afirmou, o sucesso alcançado pelo modelo da Estónia certamente não terá como única causa a introdução da *flat tax*, mas a existência de um sistema tributário transparente e de fácil compreensão e utilização foi um importante apoio para o crescimento económico e para a captação de investimentos externos. Por outro lado, a simplicidade e a compreensão, do sistema tributário, trouxe agregado o aumento da recolha de receitas fiscais e criou incentivos ao cumprimento das obrigações tributárias. Inversamente, desincentivou a evasão e a fraude tributária, decorrente do risco associado a tais condutas ter deixado de compensar. Por isso, a *compliance* cresceu tal como reconhecem Ivanova, Keen e Klemm a propósito da análise da reforma da Rússia com a implementação da *flat tax*[887].

[887] IVANOVA, Anna; KEEN, Michael; KLEMM, Alexander. *"*The Russian Flat Tax Reform*",* in *IMF Working Paper n.º 05/16*, Fundo Monetário Internacional, janeiro de 2005.

CAPÍTULO XIV

A POSSÍVEL IMPLEMENTAÇÃO DA *FLAT TAX* NO SISTEMA TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS. CONSIDERAÇÕES COMPLEMENTARES SOBRE O CASO ESPANHOL

1. Considerações iniciais

A economia portuguesa na última década (2000-2010) cresceu, em média, uns insignificantes 0,5% por ano, enquanto Espanha atingiu no período entre 2000-2014, um crescimento médio anual de 1,57%[888], quando, no caso português, comparado com o crescimento médio de 6,2% (1959-1965) e 7,5% (1966-1973)[889]. Por seu lado, em Espanha no período pós-guerra verificou-se uma aceleração do PIB *per capita* para uma média de 3,5% e do crescimento do PIB para 5,4% (1950-60)[890].

O problema do crescimento das economias tem várias causas, mas uma das mais evidentes resulta do sistema tributário, pouco competitivo e desincentivador do trabalho, da produtividade, da poupança e do investimento. O problema do sistema tributário resulta

[888] Veja-se neste sentido os dados disponibilizados em PORDATA relativamente aos dados macroeconómicos de Espanha. Disponível em https://www.pordata.pt/DB/Europa/Ambiente+de+Consulta/Tabela. Último acesso em 15 de julho de 2018.

[889] Neste sentido, veja-se: MATEUS, Abel. *Economia Portuguesa*, 3.ª ed. Lisboa: Editorial Verbo, 2006, pp. 53-106.

[890] Neste sentido, veja-se: HARRISON, Joseph. *An Economic History of Modern Spain*. Manchester: Manchester University Press, 1978; MERIGO, Eduardo. "Spain", *The European Economy – Growth and Crisis*, Andrea Botho (Eds.). New York: Oxford University Press, 1982, pp. 555-580; PRADOS DE LA ESCOSURA, Leandro; SANZ, Jorge C. "Growth and Macroeconomic performance in Spain, 1939-93", in *Economic Growth in Europe since 1945*, Crafts e Toniolo, eds. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1996, pp.355-387.

em grande medida do modelo de Estado adotado, conforme resulta da anterior análise, onde deixou evidenciada a necessidade de rever o modelo de Estado Social ou do Estado de bem-estar, em face do crescente défice orçamental e de níveis insustentáveis da dívida pública.

Como afirmou Georges Bragues, quanto à situação portuguesa, nos últimos 30 anos:

> "*na tentativa de avançar o projeto social-democrata ou, como é chamado em Portugal, o Estado Social, o foco tem sido o de construir um aparato estatal que assegure os direitos positivos*[891]*"*.

Ora, tal opção de intervencionismo social foi feita à custa de um nível de impostos desincentivador e de elevados défices no orçamento. Neste sentido, cometeu-se "*o erro de enfatizar a intervenção como forma de trazer a prosperidade*[892]*"*. Como defendeu a Escola Austríaca (*Ludwig von Mises*), o intervencionismo socialista "*constitui uma espécie de ácido que vai corroendo o stock de capital de uma sociedade*[893]*"*.

O Estado Social tem de ser suportado através dos impostos, que são cada vez mais escassos para assumir todas as necessidades de

---

[891] BRAGUES, Georges. *A Crise de Portugal Papel da Social-Democracia*, Gabinete de Estudos Gonçalo Begonha, 2012, p. 11.

[892] BRAGUES, Georges, *A Crise de Portugal Papel da Social-Democracia, op. cit.*, 2012, p. 14.

[893] Neste sentido, veja-se: MISES, Ludwig von, *Socialism*. Indianapolis: Liberty Fund, 1981, pp. 413-452. Para este autor existe um perigo moral na Segurança Social, pela redução de incentivos à prática de comportamentos saudáveis e ao trabalho árduo das pessoas.

financiamento, cujos aumentos vêm reduzir os incentivos ao trabalho, à produtividade, à poupança e ao investimento. Como salientam as teorias da *supply-side economics*[894], a sociedade fica com menos instrumentos e meios para conseguir produzir maiores quantidades de bens e serviços. A crença no efeito multiplicador das despesas públicas sobre o crescimento da economia representa um erro adicional. Por isso, torna-se necessário reduzir e reformar o sistema tributário através da implementação de uma taxa plana (*flat tax*), combinada como as teorias da *supply-side economics*, mas também reduzir quer o peso do Estado na economia, remetendo-o às suas funções tradicionais (pré-

[894] A *supply-side economics* (economia do lado da oferta), mais conhecida por alguns como *Reaganomics* ou "Trickle Down", foi defendida e implementada pelo antigo presidente dos EUA, Ronald Reagan, para promover redução de impostos mais acentuadas para investidores e empreendedores, no sentido que fornecendo incentivos para economizarem e investirem seriam gerados no futuro benefícios económicos que se generalizariam à globalidade da economia. A ideia básica que lhe está subjacente é que a oferta cria a sua própria procura, pelo que o aumento da oferta conduzirá ao aumento da produção e à redução dos preços. Por exemplo, foram estes efeitos que permitiram terminar nos anos setenta com a crise económica de estagflação. Este modelo implica ainda assim ter a cautela que, aumentando a massa monetária em circulação, sem controlar a taxa de juro, levaria à inflação, a menos que a procura também cresça. Ora, a *supply-side economics* soluciona este aparente problema, uma vez que se podendo aumentar a oferta agregada da economia, mas administrando-se o défice orçamental, poder-se-á aumentar a procura agregada, o que conduzirá a um amento controlado da inflação e a uma redução da estagflação. Neste sentido, veja-se: SOWELL, Thomas. *"Trickle Down" Theory and "Tax Cuts for the Rich"*. Stanford, California: Stanford University, Hoover Institution Press, 2012; GWARTNEY, James D. "Supply-Side Economics", *in* David R. Henderson, *Concise Encyclopedia of Economics*, 2.ª ed. Indianapolis: Library of Economics and Liberty, 2008; ATKINSON, Robert D. *Supply-Side Follies: Why Conservative Economics Fails, Liberal Economics Falters, and Innovation Economics Is the Answer*. [s.l.]: Rowman & Littlefield, 2007, p. 50; GANDHI, Ved; EBRILL, Liam; SHOME, Parthasrathi, et. al. *Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*. Washington DC: International Monetary Fund, 1987.

estado social, defesa, administração interna, justiça, construção de infraestruturas), como o seu nível de intervenção social.

De acordo com as diferentes propostas da *supply-side economics*, o desagravamento tributário do investimento e da produção permitiria acelerar o crescimento e controlar, em simultâneo, o nível de inflação. Isto é, o sistema tributário fruto da *flat tax*, que implica a redução das taxas marginais de imposto, induziria efeitos positivos na inflação[895], bem como permitiria a resolução dos problemas associados à estagflação[896]-[897]. Por isso, associado às propostas do *supply-side economics* está a reforma dos sistemas fiscais, baseada na redução das taxas marginais dos impostos progressivos, com o escopo de recuperar a oferta agregada e aumentar

[895] Como refere Fernando Araújo, "*um aumento da oferta agregada poderá reduzir permanentemente a amplitude das pressões inflacionistas associadas ao excesso de procura agregada – o que até certo ponto corresponde às propostas dos «supply-siders»*" - ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, vol. II, 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 1227.

[896] Este entendimento não se apresenta como consensual, nomeadamente, perante os defensores do ativismo macroeconómico *keynesiano*, defensor de políticas estatais estabilizadoras da economia, que, pelo contrário, atua do lado da procura, mas que conduz a um excesso de tributação, que representa um custo progressivo do crescimento económico e um fator indutor no atraso do pleno emprego. Quanto a este último fator, ultrapassado o ponto ótimo do imposto enquanto estabilizador da pressão pelo rápido pleno emprego, o mesmo produz um efeito de travão sobre o crescimento e, simultaneamente, bloqueando a própria possibilidade de equilíbrio orçamental. Foi a conjugação destes fatores que veio a dar origem à estagflação da crise dos anos setenta, após o choque petrolífero, que viria a ser solucionado exatamente pela introdução de soluções do lado da oferta.

[897] A estagflação é resultado de uma retração da oferta agregada, pelo que a sua ocorrência demonstra a necessidade, pela sua inexistência, de políticas indutoras da oferta agregada, totalmente desconsideradas pelas políticas *keynesianas* ortodoxas. É assim a partir desta necessidade que surge a conceção de redução de impostos, ou seja, existe uma íntima ligação entre as políticas do lado da oferta e as reformas fiscais, fundadas em modelos de desagravamento tributário, das quais a *flat tax* é um bom exemplo.

o emprego, e não de estimular a procura[898], produzindo dessa forma efeitos positivos sobre a inflação e o desemprego.

Em síntese, dessa relação resulta que a diminuição da carga tributária, promovida pela *flat tax* (sistema tributário) pode influenciar positivamente na oferta de recursos, que caracterizará uma situação de pleno emprego, uma vez que a tributação interfere nos comportamentos de produtores e de consumidores. Daqui resulta que a diminuição dos impostos pode fazer aumentar o PIB real, com menores custos inflacionistas do que qualquer política *keynesiana* orçamental expansionista, que não aumenta os incentivos dos produtores, podendo ter inclusivamente o efeito inverso.

Por outro lado, ainda que de modo não intencional, a democracia acentuou o poder dos grupos de interesse que, na órbita dos partidos políticos, procuram passar os custos dos seus privilégios para os outros contribuintes, o que tem levado a que os *jogadores* com menos poder de influência no processo democrático fiquem com o peso do seu pagamento, ou seja, com os maiores encargos fiscais, quando o objetivo constitucional da redistribuição parece indicar o contrário.

Neste contexto, a implementação das teorias da *supply-side economics* tornam-se necessárias com vista a obter um conjunto de efeitos positivos sobre o crescimento económico: o aumento das taxas

[898] Para além do caso dos EUA, que encetou esta política com vista à expansão do PIB potencial, ainda que em associação a défices orçamentais elevados, conseguiram uma efetiva expansão económica, também o Chile obteve assinaláveis resultados, ao crescer entre 1980 e 2000 uns assinaláveis 4,6%, quando a média do crescimento mundial nesse período se estabeleceu nos 1,3%, em ambos os casos com um nível reduzido de desemprego e de inflação.

de rendibilidade, através da redução das taxas de imposto, incentivando a poupança e o investimento, pela redução das taxas de juro; a redução das taxas de imposto sobre o rendimento efetivo das empresas, que promove o investimento através da maior rendibilidade do capital investido; o aumento da poupança, que conduz a uma maior liquidez e uma menor procura de crédito, contribuindo, assim, para a redução das taxas de juro, que por sua vez incentivam os gastos de capital e o investimento interno; o aumento do rácio investimento vs. Produto Nacional Bruto, que revela uma maior produtividade e permite produzir um maior número de bens e serviços por unidade, não aumentando os custos unitários tão rapidamente; o aumento da oferta de trabalho, do *stock* de capital e da produtividade, originando o crescimento da capacidade produtiva da economia e a sua competitividade internacional; a redução da pressão inflacionista motivada por insuficiência de oferta, em face do aumento da capacidade produtiva; o aumento da procura interna e externa dos bens e serviços produzidos, proporcionado por baixos níveis de inflação, o que reforça a capacidade produtiva da economia; a atração de capitais estrangeiros; e o aumento do rendimento real disponível, com o consequente aumento da taxa de empregabilidade e do consumo.

A aplicação destes teorias deve ter subjacente a introdução de uma taxa plana (*flat tax*), que apresente as seguintes características: uma taxa *linear* de imposto que preferencialmente não exceda os 20%, aplicável a todos os rendimentos, acima de um determinado nível de rendimento (abaixo desse nível não existirá tributação); uma reduzida carga tributária sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas,

no qual a taxa deverá ser idêntica; a eliminação das deduções, isenções, abatimentos, exceções e regimes especiais e criação de uma única isenção aplicável ao agregado familiar; a não tributação dos juros, dividendos e lucros recebidos pelas pessoas singulares, por serem tributados em sede de imposto de pessoas coletivas; a sujeição da matéria tributável a imposto uma única vez; a neutralidade das receitas fiscais de modo a existir neutralidade económica e diminuição da evasão tributária; a melhor repartição da carga tributária, através do aumento efetivo da tributação sobre os contribuintes com maior capacidade financeira, conseguida através do fim dos regimes de incentivo, benefícios e abatimentos; uma taxa moderada, maior eficiência, justiça, equidade e simplicidade, com redução de custos administrativos de gestão do imposto e de acatamento por parte do contribuinte. Eventualmente, o sistema tributário deverá aderir a um sistema geral sobre o rendimento consumido, no qual o sujeito passivo seja tributado por aquilo que retira da economia, através da adoção do princípio do consumo.

Em face do exposto, deve-se entender que o atual sistema tributário é insustentável, sendo que a sua mudança é inevitável, pela patente deficiência do atual sistema redistributivo, cuja análise dos seus resultados efetivos leva à conclusão que o objetivo da diminuição das desigualdades não foi alcançado. Desde logo, existe um problema de conceptualização e delimitação do conceito de justiça social e dos seus resultados efetivos. Num segundo momento existem problemas estruturais, resultantes da insegurança jurídica promovida por constantes alterações legislativas sem resultados práticos.

Por outro lado, os custos económicos e financeiros ultrapassam largamente os benefícios que puderam ser alcançados. Estes custos são hoje muito onerosos para a sociedade e decorrem da elevada complexidade do sistema tributário e do elevado nível de carga tributária, que se assume como um verdadeiro confisco. Além disso, a equidade e a redistribuição através da utilização de taxas marginais crescentes, nos moldes em que foram constitucionalmente previstas, tornou-se um dogma. Esse dogma assenta no objetivo de redistribuição, na obtenção de meios financeiros para o Estado e numa política pública de diminuição da riqueza dos contribuintes mais poderosos, mas como ficou demonstrado estes objetivos não têm sido alcançados. A evidência mostra que o aumento da carga tributária sobre as classes mais ricas não tem tido o efeito desejado de aumento do rendimento dos demais contribuintes. Aliás, os efeitos têm sido exatamente os opostos aqueles que são desejados.

O foco deverá ser o do crescimento económico, que permitirá inclusivamente obter ganhos sociais superiores aos que atualmente são obtidos, evitando-se os efeitos negativos que se concluiu existir sobre o emprego, riqueza, poupança, produtividade e investimento. Efetivamente, as elevadas taxas marginais crescentes prejudicam o desenvolvimento económico, a poupança e o investimento. É, desta forma, que se chega ao declínio do emprego e do rendimento. Por isso, este sistema tributário deve ele próprio ser considerado injusto e desigual. Inversamente, a *flat tax* apresenta-se como um sistema de tributação mais justo e equitativo na redistribuição, afastando a

redistribuição política e, adicionalmente, é mais eficiente do ponto de vista económico.

A solução que se propõe passa pela drástica simplificação das normas fiscais e dos deveres acessórios, de modo a reduzir os custos administrativos e de acatamento, o que facilitaria a própria supervisão pelos contribuintes sobre a efetiva aplicação dos critérios de justiça. Deste modo, o sistema tributário tornar-se-ia mais transparente, permitindo que os contribuintes entendam a forma como estão a ser tributados e, assim, podem verificar o cumprimento do princípio da igualdade. Esta medida consubstancia-se num imposto de taxa marginal única (*linear ou plana*), a designada *flat tax*, que aplicaria a mesma taxa a todo o rendimento que atingisse determinados patamares, pois abaixo ficaria isento. Desta forma não haveria desincentivo ao enriquecimento, incentivar-se-ia o investimento, a poupança, a iniciativa económica, a produtividade e o crescimento económico. Porém, não se trata de um puro imposto proporcional (de taxa marginal constante) por prever a progressividade nos rendimentos mais baixos. Além disso, esta solução pressupõe a eliminação de todas as despesas pessoais ou familiares, exceto a isenção (dedução) que seria criada para todos os agregados familiares.

O acima referido implica o abandono da ideia de igualdade horizontal, mas, ao invés, permite reduzir os custos administrativos e de acatamento; alargar a base tributária, em virtude de serem reduzidas as formas de restringir ou eliminar a incidência de imposto; recorrer a formas mais expeditas de cobrança do imposto, através da retenção na fonte, aliviando os deveres de colaboração do contribuinte.

Efetivamente, o alargamento da base tributável e a redução dos custos administrativos permitiriam manter o nível de receitas fiscais, apesar do desagravamento tributário. A introdução da *flat tax* (taxa plana) tornaria desnecessária a tributação separada das pessoas coletivas, o que iria evitar o fenómeno da dupla tributação económica. Este pensamento coloca também em causa a própria igualdade vertical, mas como se deixa evidenciado é hoje questionável que o atual sistema tributário progressivo seja capaz de fazer melhor do que aquilo que se propõe. Além disso, a complexidade subverte qualquer ideia de justiça e igualdade, colocando-se as mais sérias dúvidas sobre "*se a igualdade pelo imposto encontra pleno fundamento*[899]".

O que se propõe com a *flat tax* responde em simultâneo à exigência de eficiência e de justiça. Na verdade, será impossível agradar a todas as classes e grupos socioeconómicos, sendo que são muito poderosos os interesses que se escondem atrás da complexidade das normas, dos custos administrativos, da burocracia, pois determinados grupos vivem da exploração da complexidade, com o *lobbying* por regimes de exceção. Por fim, a proposta apresentada não se fará sem custos[900], especialmente no período transitório até à adoção plena da *flat tax*, mas que reforma não tem custos de transição

[899] CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008, p. 605.

[900] Neste sentido, veja-se: HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin. *The Flat Tax*, *op. cit.*, 1995. Dos mesmos autores pode ainda ver-se em "The Route to a Progressive Flat Tax", *op. cit.*, 1985, pp.465-476, que os mesmos reconhecem que a *flat tax* a longo prazo beneficia os cidadãos de menores rendimentos, mas à custa de algum desincentivo sobre a produtividade e, por isso, promoveria um abrandamento das taxas de crescimento e a penalização das gerações mais velhas.

pela modificação do quadro de expectativas económicas? Assim, na ausência de um sistema tributário ótimo a *flat tax* apresenta-se como uma boa solução para a necessária reforma tributária, sendo uma solução ótima num mundo imperfeito.

2. O princípio constitucional da progressividade

Quando se analisa a questão do princípio da progressividade, o mesmo tem sido visto numa íntima relação com o objetivo redistribuição de rendimentos, o qual não se pode desligar do próprio funcionamento do Estado democrático, centrado no voto popular. É que, a falácia de que taxas marginais de imposto crescentes nos quais, em tese, os cidadãos ricos pagarão mais que os pobres, são apelativas para o eleitor médio. Este fenómeno de ilusão[901] parece não ser mais que uma questão sociológica de egoísmo do cidadão eleitor[902], mas antes, tem efeitos negativos sobre o investimento e a poupança[903].

[901] Outra ilusão que constantemente se lança sobre o cidadão eleitor é a tributação sobre as pessoas coletivas, que tem efeitos muito ineficientes, pois, está-se a tributar o capital, e a consequência de serem as empresas a suportar o imposto dá-se na perda de competitividade e, reflexamente, nas remunerações dos trabalhadores e no nível de emprego. Assim, a carga tributária não é aliviada sobre os cidadãos simplesmente por se tributar as pessoas coletivas. – ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, p. 916.

[902] Na realidade, como afirmaram James Mirrlees e William Vickrey, o problema da tributação ótima começa por assentar na necessidade de configuração de mecanismos suscetíveis de forçar a revelação das preferências individuais, vencendo a assimetria informativa.

[903] Um dos principais problemas da tributação global do rendimento resulta da duplicação que provoca na tributação da poupança, gerando efeitos desincentivadores, visto que existe um primeiro momento de tributação quando se gera o rendimento de poupança, e um segundo momento, sob a forma de património, de poupança acumulada. Esta dupla tributação leva a que alguns venham sustentando a não tributação do rendimento, mas apenas da despesa, com vista a garantir a neutralidade económica. Por outro lado, a tributação global do rendimento está por

Também esta situação se mantém porque o cidadão da classe média tende a criar alianças com o votante rico, no sentido de se afastar dos cidadãos mais pobres.

Com o princípio constitucional da progressividade pretende-se discriminar as pessoas que apresentem um volume de rendimentos mais elevados, obrigando-as a pagar um imposto que é mais do que proporcional àquilo que pagam aqueles que apresentem um volume de rendimentos inferior, com um aparente intuito de redistribuição da riqueza e dos rendimentos pelos mais desfavorecidos[904].

A redistribuição da riqueza[905] e do rendimento tem subjacente a ideia de um contrato social, no qual os impostos são o sacrifício que todos estão sujeitos para que exista uma sociedade organizada. Por isso, a compreensão da redistribuição não pode ser vista à luz de considerações de mera racionalidade económica, pois entraria em

regra associada a um complexo sistema de isenções, deduções, abatimentos e benefícios, que na maioria das situações têm por objetivo o rendimento efetivo, retirando do rendimento bruto um conjunto de despesas. Sobre o ideal liberal das finanças neutras veja-se, entre outros, FRANCO, António Luciano de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, *op. cit.*, 2004, pp. 52 e ss.

[904] Neste sentido, a propósito da progressividade dos impostos, entre outros, veja-se: SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, pp. 169 e ss. No âmbito da aplicação do princípio da progressividade, verifica-se a existência de um maior grau de progressividade nas taxas marginais, que oneram cada incremento no rendimento, do que nas taxas médias, que representam o quociente da tributação pelo total do rendimento. Esta distinção é fundamental para perceber o real impacto económico dos impostos, designadamente ao nível do crescimento económico – PASOVANO, Fabio; GALLI, Emma. "Comparing the Growth Effects of Marginal vs. Average Tax Rates and Progressivity", in *European Journal of Political Economy*, 18 de março, 2002, pp. 529-544.

[905] Neste sentido, veja-se: ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, pp. 901 e ss.; STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*, 3.ª ed., *op. cit.*, 2000.

confronto com os princípios da justiça e da solidariedade. Porém, alguns autores questionam "*até que ponto deve ir o esforço de redistribuição, do nivelamento e da coesão social*"[906]. Todos eles se questionam, e concluem, que os cidadãos mais pobres estão a empobrecer mais, então, onde estará a justiça do sistema social e tributário, bem como a legitimação da intervenção do Estado na economia e na sociedade?

É que a referida redistribuição da riqueza e dos rendimentos, suportada no princípio da progressividade é um mero desejo, irrealizável, fruto do facto da progressividade das taxas de imposto implicar o agravamento da complexidade das normas jurídico-tributárias de incidência, que ao invés representam um custo de acatamento para os indivíduos e um fator de discriminação dos indivíduos mais pobres. Por isso, a ideia de justiça fundada na progressividade convive com a hipocrisia da fraude e da evasão tributária institucionalizada, perpetrada pelos indivíduos mais ricos, que se socorrem de complexas arquiteturas financeiras e contabilísticas, de planificações tributárias agressivas e de sociedades fictícias sediadas em paraísos fiscais. Esta realidade perversa é ainda mais acentuada nos países que enaltecem ao extremo o princípio da progressividade, desonerando sob a aparência da legalidade os indivíduos mais ricos e onerando os indivíduos mais pobres e a classe

[906] ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, p. 840. Este autor questiona ainda se a plena igualdade deve ser obtida a qualquer custo, com perda de incentivos ao enriquecimento pessoal e até que ponto estará a sociedade disposta a empobrecer em prol do princípio da igualdade.

média, de uma forma desproporcionada, o que conduz à indesejável fuga para a economia paralela e para a evasão e fraude tributária[907].

Na realidade, a intervenção no Estado na sociedade, na função redistribuidora e corretiva das desigualdades, tem sido legitimada pelo facto do sistema de mercado concorrencial não ser muitas vezes justo, apesar da eficiência económica que promove. Esta intervenção tem, no entanto, efeitos nefastos sobre a riqueza, produção, produtividade, emprego e crescimento. Neste ponto, podemos adiantar que o Estado tem optado por uma atitude uniformizadora dos problemas e das soluções, proveniente de uma doutrina ativista, que nada tem a ver com redistribuição[908]. Ademais, têm sido praticados uma série de erros na redistribuição, por não se ter em conta, por exemplo, o problema da pobreza voluntária e dos incentivos, que poderá constituir uma sociedade tendencialmente desigual[909].

Apesar da existência de um sistema tributário baseado em taxas marginais crescentes, com evidentes objetivos redistribuidores, a

[907] Neste sentido, veja-se: BROU, Daniel; COLLINS, Kirk A. "Winning at Hide and Seek: The Tax Mix and the informal Economy", in *Canadian Tax Journal*, 49/6, 2001, pp.1539-1562.

[908] Além do problema resultante do funcionamento do próprio sistema eleitoral, surge associado ao princípio da progressividade o problema da redistribuição, que sob a aparência da justiça, com efeitos desincentivadores da atividade económica, não compensados por qualquer efeito redistributivo, a que acresce os efeitos promovidos pelos grupos de interesse e de pressão. Estas circunstâncias conduzem a que na doutrina se sustente que o princípio da progressividade chegou a limites absurdos como "ópio do contribuinte" – ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, p. 918.

[909] ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004.

representação gráfica da *curva de Lorenz*[910] e do *coeficiente de Gini*[911] evidenciam que tais objetivos estão longe de terem sido alcançados[912]. Além disso, ambas as representações demonstram, ainda, que existe um conflito entre os objetivos de coesão social e de crescimento.

A *flat tax* cumpre o desiderato de combate às desigualdades, mas, ao contrário das taxas marginais crescentes, concilia de forma mais adequada o princípio da igualdade (coesão social) com o princípio da livre iniciativa e liberdade económica (afirmação individualista na vontade de enriquecimento). Se grande parte da riqueza que é criada reverte a favor de outros, deixa de existir um incentivo económico à produção, à produtividade e ao crescimento, com efeitos sobre o emprego e os rendimentos. Este incentivo é mantido e até acentuado pelo sistema tributário baseado na *flat tax*, ao contrário do que se passa naquele que se baseia em taxas marginais crescentes. Todavia, como uma sociedade não pode abdicar dos seus valores de solidariedade, por, simplesmente, deixar de existir, torna-

[910] A curva de Lorenz representa a desigualdade numa economia, que evidencia o efeito cumulativo da distribuição da riqueza. Segundo a teoria a redistribuição eficaz, depois da aplicação dos impostos, subsídios e outras medidas, será mais próxima da linha reta (situação igualitária).

[911] O coeficiente de Gini tem em consideração a medida de desigualdade da distribuição de uma qualquer variável, sendo que o valor de 0,40 será o normal para uma economia desenvolvida.

[912] Observando os dados do índice de GINI do ano de 2016, para os países da União Europeia, verifica-se que Espanha tem um valor de 34,5%, enquanto Portugal apresenta um valor de 33,9%, pelo que apresentam um nível de desigualdade próximo e, ao mesmo tempo, bastante elevado, apesar dos seus sistemas tributários se apresentarem como redistributivo com o objetivo de diminuir as desigualdades. Estes valores estão a cima da média da Zona Euro, que se fixa a baixo dos 30%. Por exemplo, alguns dos países que adotam sistemas tributários de *flat tax* apresentam melhores resultados ao nível da desigualdade, como é o caso da Estónia (32,7%), República Checa (25,1%), Hungria (28,2%), e Eslováquia (24,3%).

se necessário encontrar um ponto de equilíbrio, entre a coesão social e o crescimento económico, ou seja, entre a justiça e a eficiência.

A redistribuição, como medida de combate às desigualdades pode ocorrer, pelo menos, por três formas[913]: i) pela tributação do rendimento; ii) pela aplicação de medidas de combate à pobreza de forma direta e; iii) pela prestação de serviços subsidiados ou em espécie. Na segunda opção inclui-se, entre outras formas, o rendimento social de inserção[914] que constitui um encargo bastante oneroso para as finanças públicas e que promove um agravamento tributário. Ademais, constitui um desincentivo à iniciativa económica e à mobilidade económica das classes sociais mais desfavorecidas. Para obviar a parte das críticas, alguma doutrina defende a existência de um imposto negativo sobre o rendimento, no qual sendo todos tributados, existiria um crédito. Adiante-se que uma parte da solução proposta pela *flat tax* se baseia nesta ideia de existência de um crédito aplicável aos rendimentos mais baixos.

A solução das transferências em espécie pode ser eficiente do ponto de vista da distribuição, no entanto, encerra problemas quanto à definição dos necessitados, do aproveitamento ilegítimo, da perda de

[913] Neste sentido, veja-se: ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004; CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008; CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, *op. cit.*, 2012; FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, *op. cit.*, 2004.

[914] O atual rendimento social de inserção foi criado pela Lei 13/2003, de 21 de fevereiro, alterada pela Lei 45/2005, de 29 de agosto e pelo Decreto-Lei 70/2010, de 16 de junho, que se encontra regulamentada pelo Decreto-Lei 283/2003, de 8 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei 42/2006, de 23 de fevereiro e pelo Decreto-Lei 70/2010, de 16 de junho.

motivação para o trabalho, dos efeitos negativos sobre a liberdade económica dos mais pobres e por poder agravar a exclusão social, em face da desconsideração social que está associada a este tipo de apoios.

A utilização da segurança social tem o problema de ser, desde há muito, um sistema em perigo de entrar em colapso, porquanto, continuam por resolver os problemas da sua sustentabilidade, que decorrem em grande parte da evasão e da economia paralela, que pode ser parcialmente resolvida pela adoção da *flat tax.*

Existem estudos[915]-[916] sustentam que a implementação da *flat tax* acarreta alguns problemas na redistribuição, na equidade e na redução de receitas nos países da Europa Ocidental. Porém, um dos estudos referenciados afirma que, a "*flat tax implementation seems more favourable in the Southern European countries (Portugal, Greece and Spain)".* Em face dos efeitos positivos sobre a eficiência

---

[915] Neste sentido, veja-se: PAULUS, Alari; PEICHL, Andreas. *Inequality neutral flat tax reforms in Europe: differences between East and West*, 2009, p. 31, acessível em http://www.ecineq.org/ecineq_ba/papers/Peichl2.pdf. Último acesso em 16 de julho de 2018.

[916] Veja-se igualmente neste mesmo sentido: PAULUS, Alari.; COK, Mitja; FIGARI, Francesco, *et. al*. "The Effects of Taxes and Benefits on Income Distribution in the enlarged EU", in *Working Paper Series*, 2009, acessível em https://www.iser.essex.ac.uk/publications/working-papers/euromod/em8-09.pdf. Sobre o caso de Espanha veja-se o trabalho desenvolvido por CABRÉ, José Maria Durán. *The Flat Tax: Theoretical Study and Empirical Analysis of the Redistributive Effect in Spain*, VII Encuentro de Economía Pública: hacienda pública y recursos humanos, Universidad de Barcelona, 2000. No caso da Sérvia RANDJELOVIC, Sasa; ZARKOVIC-RAKIC, Jelena. *Distributional and Poverty Effects of Income Tax Reform in Serbia*, 2010, acessível em http://siteresources.worldbank.org/INTECAREGTOPPOVRED/Resources/SasaRANDJELOVIC.pdf. Por fim, sobre a aplicabilidade da *flat tax* na Alemanha veja-se PEICHL, Andreas. *The Distributional Effects of a Flat Tax Reform in Germany - A Microsimulation Analysis*, CEF - International Academic Forum on Flat-Tax-rate, 2006, acessível em http://www.cef-see.org/upload/czrf/mo_files/lang_slo/1204617605H8jT1.pdf.

e o crescimento económico destes países, entende-se que um determinado nível de desigualdade ao nível da equidade e da redistribuição poderá ser aceitável. Mas, ainda nesse ponto, o citado estudo conclui que "*for some Mediterranean countries a flat tax can increase both equity and efficiency".* Esta conclusão deriva dos atuais parâmetros de distribuição do rendimento e da estrutura do Estado Social nos países mediterrânicos.

No essencial, os impostos são um meio de arrecadação de receitas públicas, baseando-se a sua criação e existência na necessidade de intervenção pública do Estado[917]. No entanto, é evidente que essa intervenção tem custos e perdas importantes para o crescimento e eficiência económica. Além disso, a tributação tem efeitos sobre a retração da atividade económica e a perda de bem-estar[918].

A tributação deve ser suave e não confiscadora, mas, na atualidade, ela é manifestamente excessiva, com um problema grave de partilha de sacrifícios e de justiça, em consequência de resultados inigualitários, que são fruto de critérios legais, apesar da sua intenção redistribuidora. A solução terá de passar, necessariamente, por um compromisso entre a tributação de todos os cidadãos, passando inclusivamente pela tributação das classes mais desfavorecidas.

O imposto, seja qual for a sua justificação, acaba sempre por constituir uma interferência, quer nos incentivos à livre iniciativa

[917] Neste sentido veja-se: FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, *op. cit.*, 2004.
[918] ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, p. 903.

económica como no acatamento das próprias normas[919]. Como a fixação dos impostos depende de decisões políticas, geram-se fenómenos de perversão dos critérios de escolha, pela captura dos decisores por grupos de pressão. Também a sua fixação, em moldes de taxa marginal crescente, envolve elevados custos de informação.

O problema da tributação e da escolha do sistema ótimo começa, desde logo, na necessidade de configuração de mecanismos que permitam revelar a real capacidade contributiva de todos os cidadãos. É que, como fazem notar alguns autores:

> "*A tributação do rendimento «normal» assenta, todavia, em presunções e em generalizações suscetíveis de gerarem graves imprecisões em cada caso concreto; mas sem um mecanismo indutor da «sinceridade» dos contribuintes, como mitigar os efeitos desincentivadores dos impostos progressivos nos mais elevados escalões de rendimento pessoal, como aliviar, junto dessas pessoas com mais elevada capacidade contributiva, a tendência para a formação de uma alternativa, entre dissimulação do rendimento real e diminuição desse rendimento real?"*[920]

Uma das principais deficiências que é possível encontrar no atual sistema de tributação é aquela que deriva da duplicação da

---

[919] Neste sentido, deve observar-se ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, p. 904.

[920] QUIGLEY, John. M.; SMOLENSKY, Eugene (org.). *Modern Public Finance*. Cambridge MA: [s. e.], 2000.

tributação da poupança, com efeitos desincentivadores. Ora, tal situação obriga a que os agentes económicos alterem as suas opções, que ocorrem por motivos fiscais e não em função de critérios maximizadores do seu bem-estar. Este fenómeno gera os designados problemas de ineficiência. Outro dos problemas que está identificado é a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos e dos ganhos de capital, o que a médio prazo cria problemas de subcapitalização nas empresas e um desvio de recursos essenciais ao crescimento económico.

Em conformidade com a ideia de justiça[921] que oriente o legislador, podem ser equacionadas várias soluções de tributação (imposto e taxas). Estas hipóteses podem resumir-se[922]: i) na tributação de todos os cidadãos contribuintes pela mesma soma; ii) na tributação segundo uma taxa marginal constante; iii) na tributação do rendimento a uma taxa marginal constante com a isenção dos rendimentos mais baixos (taxa marginal crescente limitada às taxas mais baixas); e iv) na tributação segundo uma taxa marginal crescente.

A tributação de todos os contribuintes pela mesma soma, ou seja, um imposto igual para todos, faz com que na situação de existência de rendimentos diferentes o imposto médio se transforme em regressivo. Neste sistema não existe distorção dos incentivos, sendo o mais eficiente para a prossecução de atividades económicas,

---

[921] *Vide* sobre a temática da justiça e a injustiça com mais pormenor o ensaio de filosofia jurídica e política de HOMEM, António P. Barbas. *O Justo e o Injusto*. Lisboa: [s.e.], 2002.

[922] Neste sentido, veja-se: ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, p. 918.

sem perdas absolutas de bem-estar e sem custos administrativos. No entanto, é o sistema mais injusto, por ser ostensivamente regressivo, discriminando as camadas da população mais desfavorecidas.

Na tributação segundo uma taxa marginal constante já não se está perante uma quantia igual para todos os contribuintes, mas antes, diante uma taxa igual para todos os tipos e níveis de rendimento. Neste sistema não existem desincentivos crescentes ao aumento do rendimento, nem razões para a fraude e a evasão tributária. Os custos administrativos e de acatamento não serão elevados.

Nas duas formas de taxas marginais crescentes de imposto ocorre uma diferenciação entre a taxa média e a taxa marginal. A utilização desta forma de tributação, a partir de determinado nível de taxas marginais crescentes, cria desincentivos ao enriquecimento, à livre iniciativa económica, o que poderá tornar-se, a certos níveis um verdadeiro confisco.

3. A *supply – side economics* e a flat tax

Como nos ensinou o juiz Louis Brandeis:

> "*A experiência deve ensinar-nos a estar em alerta permanente, protegendo a nossa liberdade, quando os objetivos do Estado são benéficos. Os homens nascidos para a liberdade estão naturalmente alerta para repelir a invasão da sua liberdade por governantes perversos. Mas os perigos maiores com que se confronta a nossa liberdade escondem-se na intrusão insidiosa de*

homens zelosos, bem-intencionados, mas de fraca compreensão".

Antes da análise crucial da *flat tax* mostra-se necessário compreender a importância que encerra a mudança de paradigma das políticas económicas do lado da procura para as políticas económicas do lado da oferta (*supply-side economics*). Ora, esta última teoria parte de uma ideia geral de redução de impostos, nomeadamente, quanto aos indivíduos responsáveis pelo investimento e empreendorismo[923], sob a perspetiva que a melhoria dos pressupostos que sustentam o crescimento económico permitem favorecer num segundo momento toda a sociedade e, em particular, os indivíduos mais pobres e a classe média. A ideia que lhe está subjacente é permitir que enormes massas monetárias sejam investidas na economia privada, gerando um crescimento exponencial dos rendimentos e doss empregos. Isto sucede porque quando a pressão dos impostos é elevada os indivíduos com rendimentos elevados tendem a investir o seu capital de forma a

[923] As consequências destas políticas ao longo dos períodos históricos em que foram implementados sempre promoveram efeitos positivos. Por exemplo, nos anos vinte (nos EUA) permitiram o aumento da produção, do emprego e das receitas fiscais em consequência de rendimentos crescentes, apesar da redução das taxas de imposto. E, paradoxalmente, os indivíduos mais ricos para além de acabarem por pagar uma quantia superior em impostos, mas, também, uma percentagem maior de todos os impostos. No período em questão assistiu-se a uma redução da taxa de 73% para 24%, para os contribuintes com rendimentos superiores a $ 100.000, permitindo que a receita tributária passasse de $ 700 milhões, dos quais apenas 30% decorriam dos indivíduos mais ricos, para mais de um bilião de dólares, dos quais 65% eram reportados aos indivíduos mais ricos. Neste sentido, veja-se: SOWELL, Thomas. *"Trickle Down" Theory and "Tax Cuts for the Rich", op. cit.,* 2012, p. 3.

que o *Estado fiscal* não o possa alcançar, não ocorrendo quando exista um significativo desagravamento tributário[924].

Por outro lado, sabe-se que não são as elevadas taxas de imposto, que os indivíduos evitam ter de pagar, que permite aumentar as receitas fiscais. Ao invés, são as taxas mais reduzidas que permitem ter mais pessoas a pagar impostos e, desse modo, aumentar as receitas fiscais dos governos, por corresponder a um incentivo ao investimento, pela segurança de um maior retorno da economia[925].

Na esteira do pensamento de Ronald Reagan, o que estava em causa era acima de tudo uma mudança de comportamento, com o escopo de aumentar a produção agregada por via de políticas do lado da oferta (*supply-side economics*), fundadas no desagravamento tributário[926]. Esta política económica, ao contrário das críticas de

[924] No longo prazo, os níveis de rendimento disponíveis refletem a capacidade de os indivíduos produzirem bens e serviços, pelo que se mostra necessária a existência de elevadas massas de rendimento disponíveis, as quais não são passíveis de serem alcançados sem que ocorra a expansão da produção. Por isso, a economia do lado da oferta defende a necessidade de mudança nas taxas de impostos, no sentido do seu desagravamento, o que a reforma tributária da *flat tax* vem dar uma resposta adequada, razão pela qual ambas as questões não devem ser dissociadas e vistas em simbiose.

[925] Os defensores da redução das taxas de imposto baseiam os seus fundamentos em mudanças antecipadas de comportamentos por parte dos investidores como reação a taxas de imposto reduzidas sobre o rendimento. O próprio Joehn Maynard Keynes haveria de afirmar em 1933 que "*taxation may be so high as to defeat its object*", que "*given sufficient time to gather the fruits, a reduction of taxation will run a better chance, than an increase, of balancing the Budget*". Ou seja, é o próprio ideólogo das políticas do lado da procura que reconhece que uma redução das taxas impostos terá um efeito mais positivo que o aumento dos impostos para obter o equilíbrio orçamental. Neste sentido veja-se: KEYNES, John Maynard. *The Means to Prosperity*, in by J.M. Keynes, *et al.*, 1933, p. 11.

[926] Tanto a teoria da *supply-side economics* como a *flat tax* vêm na concreta taxa marginal de imposto um incentivo ou desincentivo à produção e ao investimento, uma vez que à medida que as taxas marginais crescem face ao aumento do rendimento menor será aquele que os indivíduos conseguiram manter na sua

economistas como Paul Krugman, que a vêm como uma forma tornar os indivíduos ricos ainda mais ricos, vem antes tornar alguns indivíduos mais prósperos como forma de arrastamento aos indivíduos mais pobres[927].

Ao longo das décadas tem existido uma confusão entre a redução das taxas de imposto, que a economia do lado da oferta defende como uma estratégia de longo prazo[928], e a redução das

titularidade, o que a primeira teoria defende ter de ser alterado e que a segunda teoria concretiza. Assim, os aumentos das taxas marginais afetam negativamente a produção de uma economia, por um lado, porque reduzem o pagamento que os indivíduos recebem do trabalho e de outras atividades produtivas, o que poderá em última instância conduzir à paralisação da atividade produtiva, e, por outro lado, as elevadas taxas marginais favorecem os investimentos em "paraísos fiscais" ou o recurso a outras formas de evasão tributária. Estas circunstâncias geram ineficiências económicas, porque a produção real é menor que a potencial, o que promove o desperdício de recursos.

[927] Os críticos da economia do lado da oferta, apontam ainda o argumento que a modificação dos impostos sobre os salários permite crescimentos irrisórios de 1% ou 2% na quantidade de mão-de-obra. Porém, tais estudos correspondem a ajustamentos de curto prazo, não avaliando o impacto a longo prazo, o que comparando países como a França (com taxas marginais elevadas) e os EUA (consistentemente com taxas reduzidas) é possível ver os efeitos exponencialmente positivos no EUA, em comparação com os efeitos negativos em França, que vem promovendo a fuga de indivíduos deste país para outros fiscalmente mais "amigos". Neste sentido, Edward Prescott utilizando as diferenças das taxas marginais entre estes dois países descobriu que a elasticidade da oferta de mão-de-mão de obra de longo prazo era substancialmente maior do que no curto prazo e, bem assim, que as diferenças nas taxas marginais justificavam a diferença de 30% dos insumos de mão-de-obra na França e EUA. Isto é, verificou-se que o sistema tributário tem uma maior influência do que o próprio funcionamento do mercado de trabalho e a natureza dos sistemas de subsídio de desemprego. Neste sentido, veja-se: PRESCOTT, Edward C. "Richard T. Ely Lecture: Prosperity and Depression", in *American Economic Review*, Papers and Proceedings, 92, n.º 2, 2002, p. 9.

[928] O objetivo compreende o crescimento económico sustentável, ou seja, numa perspetiva de longo prazo, e não como um instrumento de curto prazo para acabar com recessões, especialmente evidentes na economia do lado da procura, que ciclicamente se vêm confrontadas com recessões e estagflação, que na *suplly-side economics* é devidamente eliminada e com a inflação a puder ser alvo de controlo adequado. É que a mudança de comportamentos no mercado, quer para aumentar a quantidade de mão de obra, quer para transferir os recursos dos investimentos que

receitas fiscais, uma vez que erradamente se tem alegado que a redução das taxas de imposto implicará necessariamente a redução das receitas fiscais, quando a experiência americana de distintas administrações demonstrou o inverso. Com a redução das taxas de impostos alimenta-se uma perspetiva favorável a lucros futuros, conduzindo a investimentos na atualidade, que gerarão no futuro uma maior atividade económica e um maior nível de emprego, e, bem assim, de modo paradoxal, um crescimento das receitas fiscais[929].

A perspetiva *keynesiana* acredita que as reduções de impostos afetam a produção, através do seu impacto na procura total, ignorando os potenciais efeitos do lado da oferta, alegando que a mesma implicaria uma sobrecarga da capacidade produtiva existente com um fenómeno de gigantesca procura, a que associaria o surgimento de um problema de inflação. Porém, o efeito é o inverso, uma vez que quando

eram objeto de opção exclusivamente devido às elevadas taxas marginais de imposto, implicam um processo gradual e demorado, pelo que os resultados devem ser vistos a longo prazo. Portanto, a adaptação a uma nova estrutura de incentivos, nomeadamente, os resultantes da introdução da *flat tax* ou taxa plana, não será imediata.

[929] Tal como as taxas marginais afetam a produção real, também o fazem no que diz respeito à receita tributária. Isto porque, enquanto o aumento das taxas marginais reduz a base tributária, desencorajando o esforço de trabalho e incentivando a evasão e fraude tributária, o que conduz a um aumento menos que proporcional das receitas fiscais, com a sua diminuição, tal como explicou Arthur Laffer tem o efeito inverso, de aumento da base tributária e de crescimento da receita tributária, em especial quanto aos titulares de maiores rendimentos, pois como explica James Gwartney a redução das taxas nos escalões inferiores será mais que compensada nos ganhos de receitas tributária nos escalões mais elevados. Neste sentido, veja-se: GWARTNEY, James D. "Supply-Side Economics", *op. cit.*, 2008.

se reduz as taxas de imposto haverá menos inflação, fruto da expansão pela procura monetária[930].

Existindo ainda na atualidade divergências sobre a dimensão do impacto nos indivíduos do desagravamento tributário, é certo que o mesmo terá efeitos colaterais positivos da oferta sobre a economia. Por isso, se sustenta a necessidade de conciliar a economia do lado da oferta com a introdução da *flat tax*, que pressupõe uma efetiva redução das taxas de imposto, ao ponto de se eliminaram as taxas marginais mais elevadas, onde os desincentivos e os efeitos sobre a receita tributária são mais evidentes[931].

Nesta perspetiva, e como já se deu conta, as antigas economias socialistas têm estado na vanguarda daquelas que se movem na direção das políticas fiscais do lado da oferta, e todas elas aderindo às reformas fiscais da *flat tax*[932]. Assim, é em resultado da *supply-side economics*

[930] Este efeito foi visível nos EUA, na presidência de John F. Kennedy, em que sob a égide da economia do lado da oferta a taxa de inflação diminui de forma acentuada de 9% para 3,3%, após a aplicação da política de cortes nas taxas marginais de imposto, sustentadas pela *supply-side economics* e pelas reformas fiscais da *flat tax*.

[931] Autores como James Gwartney acreditam que taxas marginais a partir dos 40% são um obstáculo ao funcionamento da economia, o que as reformas fiscais baseadas na *flat tax* eliminaram por completo. E, apesar das criticas, especialmente dirigidas ao factos de tal política ter constituído um benefício dos indivíduos com elevados níveis da riqueza, a realidade norte-americana dos anos oitenta desmente este "mito", quando os aparentemente mais beneficiados começaram a contribuir para a receita federal com um nível superior de imposto, enquanto a redução se verificou antes nas classes com um menor nível de rendimento, que se demonstra ser menos sensível ao desagravamento tributário.

[932] Por exemplo, o caso da Rússia foi notável, que por via da introdução de uma *flat tax* de 13%, uma das mais baixas no mundo, passou a ter um aumento exponencial no cumprimento das obrigações fiscais, bem como as receitas fiscais ajustadas pela inflação aumentaram mais de 20% ao ano, nos três anos seguintes à adoção da referida *flat tax.* A esta circunstância acresce o crescimento em média na ordem dos 7%, quando antes da sua introdução se fixava nos 2%. Outros exemplos de sucesso podem ser encontrados na Ucrânia, Eslováquia, Letónia e Estónia.

que surgem as modernas reformas fiscais da *flat tax*, enquanto fornecedora dos fundamentos políticos e teóricos para a mudança estrutural tributária em alguns países, que, entre outros factos, deixou demonstrada a influência negativa das elevadas taxas marginais de imposto, no plano dos incentivos ao trabalho, à produção e ao investimento.

Com este enquadramento, a questão fulcral que vem sendo agora analisada centra-se na justiça tributária, nomeadamente, na justiça na tributação do sistema da *flat tax* ou de taxa plana, em comparação com o que acontece na tributação segundo as taxas marginais crescentes. Na comparação entre ambos os sistemas, no que respeita à justiça na tributação, deve definir-se os critérios de análise. Nesse sentido, a justiça deve tomar em consideração três critérios[933]: a capacidade contributiva, a igualdade horizontal e a igualdade vertical.

[933] Sobre estes critérios e princípios veja-se com maior desenvolvimento os Manuais de Direito Fiscal de José Casalta de Nabais. *Direito Fiscal,* 5.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 125-162; de Sérgio Vasques. *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, 2011, p. 247 e ss.; de João Ricardo Catarino. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 436 e ss., e *Lições de Fiscalidade, op. cit.*, 2012, p. 66 e ss. Neste âmbito, Sérgio Vasques refere em "Globalização e Igualdade Tributária", in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 188*, 2000, pp. 429-453, que "*Até hoje, progressividade e capacidade tributária têm-se representado como ideias gémeas"* e segue-se o autor quando conclui que "*O princípio da capacidade contributiva é indiferente, senão contrário, à fixação de uma taxa progressiva"* e "*a capacidade contributiva não exigirá a progressão de imposto".* Em sentido critico ao princípio da capacidade contributiva veja-se: TEIXEIRA, Glória. M*anual de Direito Fiscal,* 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 56 e ss.

O requisito fundamental para um sistema de tributação justo é obtido pelo princípio da capacidade contributiva[934], ou seja, o sistema tributário deve tomar em consideração a existência de diferentes níveis de capacidade económica, não sendo justo exigir a todos os contribuintes o mesmo imposto. Assim, cada cidadão deve contribuir para o Estado Social de acordo com a sua capacidade, pelo que os contribuintes com maior capacidade financeira mais facilmente pagarão mais impostos do que aqueles que possuem menores rendimentos.

Por outro lado, da implementação de um sistema tributário justo baseado no princípio da capacidade contributiva decorrem os critérios da igualdade horizontal e igualdade vertical. É facto assente que as taxas marginais crescentes são menos eficientes, mas serão mais justas como até agora a doutrina vem defendendo? Em abstrato, pode considerar-se um sistema tributário mais justo, uma vez que, em teoria, tributa a um nível superior os rendimentos das classes sociais com maior capacidade financeira. O que permitirá aproximar os contribuintes mais pobres dos mais ricos, por efeito da taxa de imposto, bem como aproximar o valor dos rendimentos líquidos de imposto. Todavia, deve-se atender à dicotomia entre capacidade e

[934] Neste sentido, para além dos autores referidos na nota anterior veja-se: GWARTNEY, James; LONG, James. "Is the flat tax a radical idea?", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 407-432 - "*The proponents of progressive taxation generally base their case on the concepts of ability-to-pay and the diminishing marginal utility of income".*

benefício[935]. Segundo o princípio da capacidade contributiva, a oneração dos impostos deveria ser distribuída de acordo com a aptidão de cada contribuinte para a suportar, isto é, a igualdade de sacrifício pressupõe que as situações sejam comparáveis.

Sucede que o sistema tributário baseado em taxas marginais crescentes, apesar de estar constitucionalmente consagrado[936], em confronto com os sistemas tributários que adotam a taxa marginal constante, se apresenta como um sistema tributário menos eficiente, mais injusto e menos equitativo[937]. Ora, um sistema tributário de *flat tax* ou de taxa plana confere um tratamento tributário igual a todos os contribuintes com o mesmo rendimento e fonte de rendimento. Também, os contribuintes mais ricos pagarão sempre mais impostos se não forem tributados desproporcionadamente.

O princípio da capacidade contributiva remete para a igualdade horizontal e para a igualdade vertical. A igualdade horizontal exige que os contribuintes que possuam as mesmas condições pessoais paguem o mesmo nível de impostos, mas aqui surgem vários problemas. O primeiro decorre da dificuldade de saber qual o grau de similitude exigível e quais as diferenças relevantes e atendíveis para efeitos de equiparação da capacidade contributiva. Além disso, esta suposta igualdade pode converter-se perversamente em incentivos à

[935] É com Adam Smith que passa a prevalecer o princípio da capacidade contributiva, em detrimento do princípio do benefício – FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, *op. cit.*, 2005, p. 194.
[936] *Cfr.* artigo 104.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.
[937] Neste sentido, veja-se: NEUBAUER, Beate. "*Flat Tax" - an unfair systen of taxation?*. Norderstedt Germany: Grin Verlag GmbH, 2009.

adoção de condutas que deturpam a realidade e colocam em causa a coesão social.

A igualdade vertical obriga a que os contribuintes com capacidade contributiva diversa paguem um montante de impostos diferente. Neste ponto, parece evidente que tanto as taxas marginais crescentes como a taxa marginal constante (*flat tax*) podem promover que o contribuinte com maior nível de rendimento pague um valor de imposto superior ao contribuinte com menores rendimentos. O problema está que a *cegueira da tributação* dos contribuintes mais ricos promove efeitos perversos[938], como a evasão, a fraude tributária, o planeamento tributário ilícito, o recurso a sociedades localizadas em países e região de baixa ou nula tributação, bem como desincentiva o esforço marginal dos mais aptos[939].

No que concerne ao princípio do benefício[940], os contribuintes devem ser tributados proporcionalmente ao uso que fazem dos bens públicos, o que de certo modo subverte a definição que se vem tendo de bem público, obrigando a que seja possível detetar e contabilizar esse uso ou alguma presunção a esse respeito[941]. Assim, se tal

[938] Neste sentido, veja-se ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004, p. 923.

[939] Neste sentido, veja-se que: CRUZ, José Neves. *Economia e Política: Uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública.* Coimbra, 2008, p. 64, afirma que "*… a implementação pelo Estado de determinados objetivos de equidade está muito condicionada pelas consequências na eficiência económica da adaptação dos agentes às políticas redistributivas*".

[940] A doutrina italiana representada por Griziotti procurou criar uma ligação entre o princípio de benefício e da capacidade contributiva de modo a que não se excluíssem mutuamente – FERREIRA, Eduardo Paz, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, *op. cit.*, 2005, p. 195.

[941] O autor citado – Fernando Araújo – apresenta alguns exemplos sobre o que resultaria da aplicação do princípio do benefício, como seja que *os possuidores de*

benefício existisse, a tributação que aqui nos ocupa, sob a teoria do benefício, seria discriminada em termos de uma contrapartida obtida por determinados indivíduos. Logo, numa situação deste tipo a justiça tributária seria vista como reciprocidade.

O princípio do benefício ganha especial sentido numa perspetiva mais genérica e radical, quando fica percetível que paradoxalmente são os indivíduos mais ricos que parecem ter mais a perder com o fim do sistema instituído, baseado em receitas públicas. Em particular, quanto à defesa do direito à propriedade privada, cujo sistema instituído lhes garante a proteção necessária, pelo que deveriam ser os primeiros a contribuir para a sua preservação, por lhes garantirem o benefício exclusivo dos seus bens[942].

Deste ponto de vista, os impostos seriam vistos como o preço a pagar pela proteção e a coordenação, quando fossem efetivamente necessárias ou solicitadas pelos indivíduos, o que implicaria que os impostos passariam a ser devidos em muito menor intensidade, no caso de o indivíduo prescindir da grande maioria dos serviços públicos ou começasse a procurar no mercado serviços equivalentes[943]. Porém,

---

veículos automóveis são os principais utentes de todas as rodovias existentes no países e alguns dos principais causadores de poluição atmosférica, ou *que os grandes proprietários urbanos são os principais beneficiados com o policiamento, com a iluminação pública, com o saneamento – e até com o combate à pobreza e com a erradicação da marginalidade.*

[942] Esta visão acaba por ser simplista, em face da desmaterialização da riqueza, que não necessita de uma intensidade da defesa do direito de propriedade privada tão acentuado, bem como, as próprias tarefas de segurança não são um puro bem público, pelo que podem ser garantidas pelo setor privado sob uma perspetiva de eficiência.

[943] Esta visão vê como um certo absurdo que um determinado indivíduo pague pelos serviços que não utiliza e que, inclusivamente, dispensa, ou que seja forçado a pagar apenas porque enriqueceu, para benefício de terceiros que, nas mesmas

um sistema baseado neste princípio teria o problema complexo e irresolúvel quando o cidadão prescindisse dos bens e dos serviços públicos[944], o que levaria à falência do Estado. Além disso, comporta as desvantagens apontadas por José Neves Cruz, decorrentes de ser "*necessário implementar um sistema de taxas muito complexo adaptado a cada tipo de intervenção pública"*, bem como a "*excessiva rigidez na afetação da receita fiscal à despesa[945]"*.

A questão acaba por entroncar com o problema do financiamento dos bens públicos, que fruto do Estado social ter crescido desmesuradamente, se passou de um Estado-garantia e um Estado-gestor, que sob uma perspetiva *keynesiana* de gastos públicos exige crescentemente enormes massas monetárias, que estrangulam os sistemas fiscais. Esse estrangulamento é ainda mais notório fruto do pensamento da irreversibilidade dos direitos sociais[946]. Assim, existe uma relação direta entre o imposto e o gasto público, que obrigam a rever os princípios de justiça dos gastos públicos e do próprio funcionamento do sistema tributário. Dentro do modelo atual o financiamento do Estado social recai sobre toda a comunidade, baseado na aplicação do princípio da capacidade contributiva, sob a

circunstâncias e com as mesmas oportunidades, por algum motivo não enriqueceram do mesmo modo.

944 ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, *op.cit.*, 2004, p. 924-925.

945 CRUZ, José Neves, *Economia e Política: Uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública*, *op. cit.*, 2008, p. 128.

946 Neste sentido, veja-se: HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts Deustschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1980, p. 76; e GARCÍA NOVOA, César. "La Financiación Del Gato Sanitario", in *Direito à Saúde*, Isa Filipa António de Sousa (Coord.). Lisboa: Juruá Editorial, 2017, p. 281. Este autor refere que apesar das teorias da reserva do possível (e Ressourcenabhängigkeit des Staates), que permitiu minimizar o impacto da irreversibilidade, o problema manteve-se.

perspetiva hipoteca de que um dia o indivíduo carecerá de bens públicos, bem como justificada numa ideia de solidariedade. A crise financeira de 2011 veio conformar a falência do *Estado fiscal*, bem como a necessidade de ultrapassar os paradigmas da capacidade contributiva, baseadas na progressividade, como fundamento do Estado social[947].

Por isso, assiste-se na atualidade à tentativa de modificar o modelo fundado na progressividade e na capacidade contributiva, em favor do princípio do benefício e da figura das taxas, que poderemos qualificar no avanço do Estado-taxador face ao *Estado fiscal*. Isto é, estão a surgir novos modelos que sustentam que parte dos serviços associados ao Estado Social sejam financiados diretamente pelos usuários, por meio de taxas, preços públicos e tarifas, e não pela globalidade da sociedade. Como refere César García Novoa, este modelo não tem por escopo apenas a mudança de paradigma no financiamento, mas também,

> "*recuperar el sentido de autorresponsabilidad de los ciudadanos, frente a los impuestos que, como tributos no causales, presuponen la separación del*

[947] Neste sentido vejam-se: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 127-128; STARCK, Christian. "Artikel 3", in Mangoldt-Klein-Starck, *Das Bonner Grundgesetz,* 3.ª ed., vol. I. Berlin-Frankfurt: A.M., 1985, p. 22; GARCÍA NOVOA, César. "La Financiación Del Gato Sanitario", *op. cit.*, p. 289.

ingresso y del gasto, y la pérdida del sentido del coste real de los servicios financiados"[948].

Deste modo, será possível solucionar o problema do mito da gratuidade dos serviços públicos. Assim, os modelos estão a avançar cada vez mais no caminho, ainda que apenas em alguns setores, dos pilares que constituem o princípio do benefício[949]. Em causa está o afastamento do princípio da capacidade contributiva e da progressividade do *Estado fiscal*, face à proporcionalidade do Estado de taxas, assente no princípio do benefício, onde não se olha para a capacidade económica, mas antes, para o beneficiário (utilizador)[950].

Na doutrina espanhola, Herrera Molina vê as taxas como um modelo em que se procede à quantificação atendendo ao custo associado e a quem paga efetivamente por determinados serviços ou bens públicos, o qual vê como justiça comutativa e, portanto, como

[948] GARCÍA NOVOA, César. "La Financiación Del Gato Sanitario", *op. cit.*, pp. 290-291. Igualmente, sobre esta matéria, veja: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 97

[949] Esta proposta foi claramente sugerida em Espanha para a reforma do sistema tributário de 2014 – *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, Madrid, 2014, p. 75.

[950] Segundo o princípio do benefício pretende-se que os indivíduos contribuam para o Estado social na medida da utilização que façam dos serviços que o mesmo disponibiliza, sob a perspetiva que constitua um benefício ou uma vantagem para o indivíduo. Este modelo encontra sustentação no pensamento de Benvenuto Griziotti, para quem o recurso à obtenção de certo benefício ou vantagem seria sintoma da existência de uma determinada capacidade económica, embora tal nem sempre suceda com todos os tipos de bens públicos fornecidos pelo Estado – GRIZIOTTI, Benvenuto. "Studi di Diritto Tributario", in *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociale della R. Universitá de Pavia*, Vol. XII, 1928, p. 32.

uma expressão do princípio da igualdade[951]. Isto porque, a oneração tributária deixaria de depender da sua capacidade económica para ficar indexada ao custo do benefício ou da vantagem.

A modificação do modelo de tributação parece óbvia, nem que não seja pelo facto dos recursos financeiros serem finitos e a pressão do sistema tributário ter atingindo o limite da elasticidade dos indivíduos. Desse modo, torna-se necessário condicionar o acesso livre e irrestrito ao Estado social, nas suas mais variadas vertentes. Acresce que é necessário encontrar um sistema que elimine o aproveitamento que determinados indivíduos fazem das contribuições de outros, sem que o tenham diretamente de fazer[952], bem como a ilusão da gratuidade dos bens e serviços públicos.

Do que havemos referido, e como conclui César García Novoa:

> "*si las fórmulas de financiación basadas en tributos causales incorporan exigencias de capacidad económica en su cuantificación, incluso previendo exenciones o bonificaciones, se estará garantizando el acceso de los ciudadanos a aquellos servicios*

[951] HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. "La irrelevância jurídica del concepto constitucional del tributo", in *Quincena Fiscal*, n.º 21-22, 2003, p. 17.

[952] Em sentido contrário, quanto à adoção deste sistema, alguns autores vêm sustentando que tal sistema tributário aumentaria a regressividade, no sentido que a mesma tende a reduzir-se à medida que aumenta a proporção dos gastos públicos financiados por via de impostos diretos – ALVAREZ RENDUELES, José Ramón. "La Teoría de los Bienes Públicos en la Hacienda Pública Moderna", in *Revista de Hacienda Pública Española*, n.º 23, 1973, p. 41.

cuya recepción o solicitud no prejuzga libertad económica ni capacidad contributiva"[953].

Por isso, assiste-se a uma tentativa de alguns setores modificarem o *Estado social fiscal*, substituindo-o paulatinamente pelo denominado *Estado Democrático e Social de Direito*[954], fundado nas ideias acima descritas, e ainda na diminuição da dimensão do Estado e na restrição do seu intervencionismo, uma vez que o sistema tributário atual é injusto e padece de um conjunto de problemas que justificam a alteração do paradigma tributário. Esses problemas encontram-se identificados e podem-se resumir a elevados custos administrativos, a excessivos custos de acatamento, a discriminação favorável aos contribuintes mais ricos, em face da complexidade normativa, a corrupção, que se abriga na ilusão da tributação do rendimento real e os grupos de interesse. Portanto, estamos em condições de concluir que a tributação baseada em taxas marginais crescentes foi gravemente pervertida, por via da criação de sistemas

[953] GARCÍA NOVOA, César. "La financiación del Gasto Sannitario", *op. cit.*, p. 300.

[954] A doutrina vem também designando de Estado subsidiário, Estado da sociedade de risco ou Estado de segurança. Neste sentido, veja-se: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário, op. cit.*, p. 36. Como refere este autor, "*Se no Estado Social a sociedade pagava um preço pear o estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do século XXI, a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A tributação excessiva torna-se inconciliável como o modelo do Estado do século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para os seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento económico*" – SCHOUERI, Luís Eduardo, ibidem, p. 37.

fiscais extraordinariamente complexos, baseados na injustiça e na "*empresarialidade"* política.

3.1. A supply-side economics

A solução para um sistema tributário moderno passa pela compatibilização dos resultados analíticos da curva de Laffer[955] com a vitalidade própria das leis que regulam a economia, conforme defendem as teorias da *supply-side economics*[956].

Estas teorias sustentam a existência de taxas marginais mais reduzidas e uma maior simplicidade do sistema tributário através da implementação de uma *flat tax*. Estas teorias vêm, por um lado, confirmar que se subestimou o grau de elasticidade dos fatores da oferta e, por outro, contestar as políticas de inspiração *keynesiana*, que, partindo de uma definição de pleno emprego e procura agregada,

[955] A curva de Laffer foi desenvolvida por Arthur Laffer, é uma representação hipotética da relação entre as receitas provenientes da tributação e todas as taxas possíveis de tributação. Esta curva é utilizada para ilustrar o conceito de elasticidade das diferentes taxas de imposto, que se modifica em razão da alteração da taxa. O autor preconiza que o resultado potencial da curva é que o aumento da taxa de imposto a partir de certo nível de carga tributária será contraproducente com o aumento da receita tributária, tendo o efeito contrário e indesejável de redução da receita tributária, apesar deste resultado ser uma estimativa e controverso nos mais variados países.

[956] As denominadas teorias da *supply – side economics*, representa a escola macroeconómica da economia da oferta, cujo pensamento defende que o crescimento económico será mais eficaz através da redução das barreiras à produção ou oferta de bens. Este pensamento defende a redução dos impostos sobre os rendimentos de trabalho e de capital, com maior simplicidade e flexibilidade. De acordo com a economia da oferta, os consumidores irão beneficiar de uma maior oferta de bens e serviços a preços mais baixos.

[957] Neste sentido, veja-se: ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004; FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and Freedom*, *op. cit.*, 1962; MISES, Ludwig von. *Socialism*, *op. cit.*, 1981.

justificaram a intervenção do Estado, mas que apenas têm vindo a sustentar artificialmente a atividade económica e o mercado de emprego, o que mais tarde ou mais cedo teria de terminar em descontrolo inflacionista e orçamental.

Efetivamente, a redução de impostos tem sido negligenciada como instrumento de regulação e de relançamento económico, em favor do efeito multiplicador das despesas públicas, cujos efeitos têm sido sobrevalorizados. Ora, mesmo pagando mais impostos, uma incidência segundo uma taxa marginal constante sobre todos os rendimentos auferidos por um contribuinte, sem réplicas de dupla ou tripla tributação, consoante as aplicações a que os destina, será indubitavelmente mais justa[957].

A *flat tax*, que retira do rendimento de qualquer contribuinte uma mesma percentagem, apresenta-se como uma solução mais justa. Com efeito, não se deve esquecer o resultado desincentivador que as atuais taxas marginais crescentes, por excessivas, provocam na atuação dos agentes económicos. As elevadas taxas marginais crescentes fazem decrescer a vontade de trabalhar mais do que o mínimo necessário, com efeitos na estagnação da produção e da produtividade. Na realidade, se a pressão tributária aumenta, os agentes económicos reduzirão a oferta dos serviços produtivos de que são detentores, mas se a pressão tributária diminuir ocorre o fenómeno inverso com o aumento da oferta.

[957] Neste sentido, veja-se: ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, *op. cit.*, 2004; FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and Freedom*, *op. cit.*, 1962; MISES, Ludwig von. *Socialism*, *op. cit.*, 1981.

Os resultados económicos eficientes não se conseguem com políticas que atuam sobre a procura, através dos instrumentos orçamentais e monetários clássicos, que não promovem a produção nem os investimentos. Assim, sem incentivos ao investimento a formação de capital tenderá a estagnar. Além disso, as taxas elevadas de imposto desincentivam o trabalho, com a consequente diminuição do esforço, da produtividade e da quantidade da oferta.

Inversamente, aumentando a oferta agregada, através do aumento da curva das possibilidades de produção, consegue-se o crescimento da utilização dos fatores produtivos e do produto, com a redução da inflação. Portanto, durante mais de 30 anos vigorou a errada conceção de que o aumento da despesa pública poderia conduzir ao crescimento da procura e do produto de forma mais acentuada. No final deste período de tempo dever-se-á, pelo contrário, concluir que existe uma ligação muito próxima entre a inflação e a elevação do nível das despesas decorrentes da acumulação contínua de défices orçamentais. Este fenómeno provocou consequências negativas sobre o sistema tributário, por via do agravamento tributário sobre os fatores da oferta[958].

A perda de dinamismo e o recuo no crescimento são uma consequência direta do Estado intervencionista de inspiração

[958] O pensamento expresso é sustentado quer pela Escola de Chicago, com base no pensamento de Milton Friedman e George J. Stigler, como pela Escola Neoclássica, que baseia a sua fundamentação no pensamento de Adam Smith. Ambas as escolas rejeitam os fundamentos do pensamento *keynesiano*, sustentando as teorias da *supply-side economics* – FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. *Liberdade Para Escolher*, *op. cit.*, 2012. Em sentido contrário pronuncia-se, por exemplo, Joseph Stiglitz.

keynesiana[959]-[960], com grandes programas sociais, que levam à penalização do trabalho e da poupança, pelo agravamento tributário, encorajando a fraude, a economia paralela, o planeamento tributário abusivo, o recurso a países e regiões da baixa ou nula tributação e multiplicando as regulamentações e as restrições legislativas.

A inversão do atual *Estado fiscal* pressupõe romper com a ideologia das últimas décadas, limitando a participação excessiva do Estado na economia e promovendo a redução simultânea da despesa pública e dos impostos. As razões decorrem do facto do próprio défice orçamental ser uma consequência da pressão tributária que penaliza a oferta. Além disso, os impostos não podem estimular eficazmente a oferta de trabalho, a poupança e o investimento se não forem acompanhados pela redução progressiva das despesas públicas. Finalmente, a simples redução da despesa pública é insuficiente se não for reformulado o sistema tributário, pois só assim os ganhos que resultarão da libertação de recursos públicos para o sector privado serão efetivos.

[959] A partir de 2008 surgiu um novo estímulo em redor do pensamento de *keynesiano*, no qual os decisores políticos começaram a anunciar pacotes de estímulos à economia, a fim de afastar a possibilidade de uma depressão global, cujo consenso durou pouco em face das teorias que defendem a redução dos impostos como impulso ao desenvolvimento económico.

[960] Neste sentido, entre outros, vejam-se: FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and Freedom*, *op. cit.*, 1962; MISES, Ludwig von. *Socialism*, *op. cit.*, 1981; FRIEDMAN, Rose. *Liberdade Para Escolher*, *op. cit.*, 2012.

3.2. A flat tax: um novo contrato tributário[961]

Durante a reforma tributária portuguesa[962] do final dos anos 80, foi, em sede de trabalhos preparatórios, analisada a possibilidade de implementar a *flat tax*, mas, numa época onde ainda poucos países se tinham aventurado para esta reforma, que alguns apelidam de revolução, não foi implementada em Portugal. Aliás, esta será uma das razões para o atraso no crescimento económico português. Porém, conforme anteriormente referido, a partir do início dos anos 90, vários países da Europa de Leste e Central[963], como o caso atrás analisado da Estónia (1994), mas também países como a Lituânia (1994), a Letónia

[961] A ideia, os valores e os princípios da *flat* tax foram defendidos e desenvolvidos entre outros por: GWARTNEY, James; LONG, James. "Is the flat tax a radical idea?", *op. cit.*, pp.407-430; LEE, Dwight R. "Are politicians interested in honest tax reform?", in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 433-436; MINARIK, Joseph J. "Semantics of the Flat Rate Tax and Tax Reform", in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 437-447; STROUP, Richard L. "The Progressive Rate - Progressive Revenue Myth", in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 449-453; HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin. "The Route to a Progressive Flat Tax", *op. cit.*, 1985, pp. 465-476; e do mesmo autor, *The Flat Tax*, *op. cit.*, 1995; COOK, Eric W. "Revenue and Distributional Impacts of the Hall-Rabushka Flat Tax Proposal", in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 477-480; CANTERBERY, Ray E.; COOK, Eric W.; SCHMITT, Bernard A. "The Flat Tax, Negative Tax, and VAT: Gaining Progressivity and Revenue", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 521-536; EGGER, John B. "The FLANVAT as Tax Reform", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 537-542; BROWNING, Edgar K.; BROWNING, Jacquelene M. "Why not a True Flat Rate Tax?", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 629-649; PETERSON, Pamela P. "Lingering Questions about Tax Reform", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985, pp. 651-656.

[962] Nesta altura entendeu-se que a proposta era muito inovadora face aos objetivos pretendidos, apesar de já então se considerar que a *flat tax* respeitava o princípio da progressividade tributária sem as desvantagens das taxas marginais crescentes. Não se pretendeu arriscar na solução a adotar nem nas consequências ao nível da receita tributária.

[963] As taxas adotadas em cada um destes países variam entre 13% (Rússia) e os 33% (Lituânia).

(1995), a Rússia (2001)[964], a Sérvia[965], a Ucrânia, a Eslováquia[966] (todos em 2003) e a Roménia[967] (2005) procederam a reformas nos seus sistemas fiscais, através da implementação de uma taxa de imposto simples, única e *linear*. A *flat tax* foi uma proposta que ganhou notoriedade a partir dos trabalhos académicos desenvolvidos por Alvin Rabushka[968] e Robert Hall, apesar de, anteriormente, já Friedrich Hayek[969] ter escrito sobre uma *flat rate.*

A *flat tax*[970] é um sistema tributário simplificado com uma taxa de imposto *linear* (taxa plana), aplicado numa base tributável alargada, sem abatimentos, deduções, regimes especiais e exceções (a não ser a

[964] Sobre a implementação da *flat tax* na Rússia o relatório do Fundo Monetário Internacional – IVANOVA, Anna; KEEN, Michael; KLEMM, Alexander D. *The Russian Flat Tax Reform*, *op. cit.*, 2005.

[965] Sobre a implementação da *flat tax* na Sérvia veja-se: RANDJELOVIC, Sasa; ZARKOVIC-RAKIC, Jelena. *Distributional and Poverty Effects of Income Tax Reform in Serbia*, *op. cit.*, 2010.

[966] Sobre a implementação da *flat tax* na Eslováquia veja-se o relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico e o relatório do Fundo Monetário Internacional – BROOK, Anne-Marie; LEIBFRITZ, Willi. *Slovakia's Introdution of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms*, ECO/WKP/2005/35, OCDE, 2005; MOORE, David. *Slovakia's 2004 Tax and Wefare Reforms*, WP/05/133, IMF, 2005.

[967] Sobre a implementação da *flat tax* na Roménia veja-se: VOINEA, Liviu; MIHAESCU, Flaviu. "The Impact of the Flat Tax Reform on Inequality – The Case of Romania", in *Romanian Journal of Economic Forecasting*, *4*, 2009, pp. 19-41.

[968] Em 25 de maio de 1981, publicou no *Wall Street Journal* um trabalho sob o título "The Attractions of a Flat-Rate System" que originou os estudos subsequentes.

[969] Este autor desenvolve em várias das suas obras ainda que de forma esparsa a questão da implementação de uma *flat tax* – veja-se: HAYEK, Friedrich von. *The Road of Serfdom*, *op. cit*., 1944; *The Constitution of Liberty*, *op. cit.*, 1960, 1990; *The Mirage of Social Justice*, *op. cit.*, 1993; *Law, Legislation and Liberty, a New Statement of the Liberal Principles of Justice and Political Economy*, vol. I. London: Henly: Routledge & Kegan Paul, 1993.

[970] Com maior pormenor e desenvolvimento veja-se o relatório do Fundo Monetário Internacional sobre os princípios e as evidências da *flat tax* – KEEN, Michael; KIM, Yitae; VARSANO, Ricardo. *The "Flat Tax(es)", Principles and Evidence*, WP/06/218, 2006.

isenção resultante da aplicação do imposto negativo), através de uma taxa marginal de imposto constante relativamente baixa[971]. Este sistema contrasta com os sistemas tributários tradicionais, que operam na maioria dos países, nos quais existem diferentes taxas marginais de imposto para determinados níveis e tipos de rendimentos. No caso português, basta analisar o artigo 68.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o conjunto alargado de taxas liberatórias e as regras relativas ao englobamento de rendimentos. Todavia, existe hoje uma preocupação crescente em todos os países com sistemas fiscais tradicionais acerca do elevado nível da tributação, quer nas empresas como nas pessoas singulares, e das consequências desfavoráveis ao nível internacional pela concorrência tributária.

Este sistema tributário de *flat tax*, para além de exigir que todos os contribuintes sejam tributados segundo uma taxa marginal de imposto constante, tem outras características[972] que normalmente estão presentes na maioria das propostas de *flat tax*, nomeadamente, as baixas taxas marginais de imposto, a eliminação dos benefícios, isenções e deduções fiscais, com vista à aludida simplificação. Este objetivo implica o fim da maioria das deduções específicas existentes no sistema tributário. Porém, nem todo o rendimento está sujeito a imposto, pois a *flat tax* prevê a existência de uma isenção até certos níveis de rendimentos, o que permite isentar os contribuintes com menores recursos. Desta forma, é pressuposto desta proposta o

[971] Neste sentido, veja-se: CRUZ, José Neves. *Economia e Política: Uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública*, *op. cit.*, 2008, p. 157.
[972] Neste sentido, veja-se: TEATHER, Richard. *A Flat Tax for the UK - a Practical Reality*, Adam Smith Institute, 2005.

aumento do benefício pessoal para garantir que todos os contribuintes de baixos rendimentos não sejam prejudicados pela aplicação de uma taxa marginal constante, que em alguns casos será superior à taxa marginal atualmente aplicável. Assim, o imposto arrecadado aumenta de acordo com o crescimento dos rendimentos do contribuinte e não pelo crescimento da taxa marginal de imposto, que aumenta de acordo com escalões de rendimento.

O novo contrato tributário baseado na *flat* tax deve partir da consideração de que é preferível que o rendimento seja redistribuído sem custos desproporcionais para cada contribuinte, tendo por base o esforço de cada um, ou seja, aquilo que cada um produziu e o contributo de cada um teve para o produto.

O atual problema de credibilidade do sistema tributário deve ser resolvido através da criação de contrapartidas para os contribuintes que pagam impostos, existindo uma responsabilidade moral e política de combater os desperdícios na despesa e libertar a economia da oferta das amarras fiscais que inibem a criação de riqueza. Por isso, deve-se adotar a *flat tax*, abandonando a utilização de taxas marginais crescentes, que impendem sobre quem mais produz. Por seu lado, ainda que o Estado tenha uma função redistributiva que não se esgota nas transferências das receitas de imposto em benefício dos contribuintes sujeitos à "*zona*" de rendimento do imposto negativo, o mesmo deve ser remetido à sua função originária de financiamento dos custos dos bens públicos, aqueles cujo consumo não provoca o decréscimo de outros, para os quais não existem incentivos à sua oferta, e aqueles que comportam externalidades positivas.

Os defensores da *flat tax* sustentam que é a dinâmica da oferta e o crescimento do Produto Interno Bruto que devem contribuir para o crescimento da receita tributária[973], pois quanto mais crescer o Produto Interno Bruto, mais elevada será a matéria tributável e, consequentemente, a receita. Com efeito, os países que adotaram estes sistemas pretendem, sobretudo, beneficiarem da competitividade tributária que está subjacente às reduzidas taxas, mas também por razões de equidade e de justiça tributária, porquanto o sistema tributário só será justo se for equitativo e simples, expurgado de todas as suas complexidades declarativas, e em que se favoreça um crescimento económico harmonioso[974].

O modelo da *flat tax* não necessita de taxas marginais crescentes para que seja, em si mesmo, um sistema realmente progressivo, uma vez que a progressividade é alcançada pela previsão de um abatimento pessoal e familiar aplicável de igual modo a todos os níveis de rendimento. Assim, a taxa efetiva de tributação será sempre menor que a taxa marginal que seja consagrada em tal sistema.

Em face do exposto, podemos resumir as vantagens da *flat tax* à simplificação do sistema tributário, quer quanto à sua gestão pelo Estado como à sua compreensão pelos contribuintes, aumentando o efeito de acatamento e de cumprimento por parte destes últimos, que compreendendo o funcionamento do sistema tributário mais

---

[973] Neste sentido vai a teoria desenvolvida pelos professores Robert Hall e Alvin Rabushka – *The Flat Tax*, *op. cit.*, 1995.

[974] Desta forma entendem Fernando Araújo e João Ricardo Catarino – ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, 2.ª ed., volume II, Coimbra, pp. 925-931; CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008, pp. 590-605.

facilmente cumprirão com as suas obrigações tributárias. Sendo mais simples, a evasão e a fraude tributária serão mais difíceis, por inexistência de uma compensação adequada ao risco de tal atividade, bem como será mais económica a sua gestão por parte do Estado. Do ponto de vista económico, constitui um incentivo à atividade económica, de captação de investimentos nacionais e estrangeiros e termina com as distorções económicas da dupla tributação da poupança e do investimento. Finalmente, quanto a uma questão ética, torna o sistema tributário mais transparente. Deste modo, é verdadeiramente adequada a conclusão de João Ricardo Catarino quando afirma que "*A taxa única não é pois inimiga da justiça fiscal. Nem da progressividade do imposto"*[975].

O sistema de *flat tax* pressupõe que as mais variadas opções económicas do contribuinte sejam tributadas exatamente da mesma forma, evitando-se o planeamento tributário para encontrar formas de tributação mais favoráveis. Por seu lado, a taxa de imposto será, em média, mais reduzida, o que pode encerrar uma perda de receita tributária, mas que será compensada pela base tributável alargada e pela abolição dos benefícios, isenções e regimes especiais de tributação. Além disso, a perda de receita tributária será menor devido à reduzida evasão tributária, em face do desincentivo económico que o planeamento tributário passa a constituir. Também, a redução da receita tributária não resulta em igual aumento das necessidades de

[975] CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008, p. 595.

financiamento do setor público[976]. Por exemplo, um maior incentivo ao trabalho com efeitos na empregabilidade irá reduzir as necessidades de pagamento de subsídios. Aliás, a redução da taxa de imposto irá, inversamente, fazer com que a economia cresça mais rapidamente, resultando mais riqueza para os contribuintes e, por esta via, maior nível de receitas fiscais[977].

A *flat tax* promove também a redução das despesas de cumprimento e de execução, ou seja, tem efeitos muito positivos sobre a economia e por esta via sobre a estabilidade económica e política. O que significa que o seu impacto será superior ao corte nas taxas de imposto[978].

As reformas realizadas, nos vários países que adotaram este sistema tributário, mostraram que a redução das taxas de imposto sobre os contribuintes com maior capacidade financeira permitiu rapidamente obter uma receita destes contribuintes superior aquela que era anteriormente cobrada. Isto é, os contribuintes mais ricos, segundo

---

[976] Neste sentido, veja-se: TEATHER, Richard. *A Flat Tax for the UK - a Practical Reality*, *op. cit.*, 2005.

[977] Andrei Grecu refere que "*The 1980s: President Reagan reduced the top tax rate even more drastically, from 70 percent in 1980 to 28 percent by 1988. As a result, during the seven-year Reagan boom, economic growth averaged almost 4 percent per year. Total tax revenues also expanded impressively by 99.4 percent during the 1980s"* - GRECU, Andrei. *Flat Tax – The British Case.* London: Adam Smith Institute ed., 2004.

[978] Neste sentido observe-se com mais pormenor os estudos de Andrei Grecu, Liviu Voinea, Richard Teather e Stuart Adam sobre a aplicação da *flat tax* – GRECU, Andrei. *Flat Tax – The British Case*, *op. cit*., 2004*;* TEATHER, Richard. *A Flat Tax for the UK - a Practical Reality*, *op. cit.*, 2005; VOINEA, Liviu; MIHAESCU, Flaviu. "The Impact of the Flat Tax Reform on Inequality – The Case of Romania", *op. cit.*, 2009, pp. 19-41; ADAM, Stuart; BROWNE, James. "Options for a UK 'flat tax': Some simple simulations", in *IFS Briefing Note*, vol. 72, London: Institute for Fiscal Studies (IFS) ed., 2006.

o sistema de tributação por taxas marginais crescentes, aumentaram com as reformas o montante total de imposto liquidado e pago[979]. Tem igualmente um efeito de atração de contribuintes ricos de outros países, a título individual ou como administradores de empresas, o que trará atividade económica (gastos e negócios) para o país, bem como criará postos de trabalho, gerando-se novas receitas tributárias[980].

A *flat tax* deve integrar de forma harmoniosa o regime de tributação das pessoas singulares e das pessoas coletivas, cuja finalidade passará pela integração de toda a tributação nas pessoas singulares, apesar da teoria construída pelos professores Robert Hall e Alvin Rabushka não ir neste sentido, onde existe um apuramento diferenciado de cada uma das matérias tributáveis. Este sistema deve tributar as empresas com a mesma taxa de imposto, permitindo remover o atual potencial de dupla tributação dos dividendos. Por esta via, seria eliminado um dos principais focos da evasão tributária, que deriva do diferente tratamento tributário, entre entidades coletivas e pessoas singulares, assegurando que determinado rendimento é objeto de tributação uma única vez e segundo uma taxa marginal constante de imposto[981].

---

[979] Depois da reforma dos anos 80 nos Estados Unidos da América os contribuintes com maior capacidade financeira que pagavam 35,3% do total das receitas provenientes dos impostos passaram a pagar o equivalente da 38,9% (1984).

[980] Neste sentido, veja-se: TEATHER, Richard. *A Flat Tax for the UK - a Practical Reality*, *op. cit.*, 2005.

[981] Neste sentido, sobre os fundamentos a favor e contra a integração dos regimes fiscais de pessoas singulares e coletivas num só, veja-se: CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008; TEIXEIRA, Glória. M*anual de Direito Fiscal, op. cit.*, 2010; CRUZ, José Neves, *Economia e Política: Uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública*, *op. cit.*, 2008.

Efetivamente, por detrás da *flat tax* está a tributação baseada no rendimento consumido[982], cuja parte que seja considerada como investimento deve ser retirada da matéria tributável, e incluída apenas quando gere um rendimento consumido. A ideia essencial é promover e incentivar o crescimento económico, estimular o trabalho, a formação de capital, por via da poupança e da atividade empresarial. No ramo empresarial, este sistema tributário defende a não tributação da atividade comercial, mas antes, os rendimentos obtidos pelos empresários. Defendem os referidos autores americanos que os rendimentos obtidos pelas empresas devem ser aí tributados, não devendo ser objeto de tributação nas declarações dos seus beneficiários, quando haja distribuição.

A doutrina repetidamente aponta para o problema de os contribuintes ricos serem os que mais beneficiam com a *flat tax*, mas certamente não será assim. Até porque, algumas das reduções são direcionadas para os titulares de rendimentos mais baixos. Efetivamente, todos ganham com o benefício pessoal, o que equivalerá dizer que muitos ficarão isentos de impostos[983]. Assim, os contribuintes de baixos rendimentos serão proporcionalmente mais beneficiados que os contribuintes mais ricos. Também, o que mais ajuda estes contribuintes é uma economia a crescer, que permite obter um trabalho melhor remunerado. A *flat tax* permitirá excluir os contribuintes mais pobres do pagamento de impostos sobre o

[982] Neste sentido, veja-se: CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, *op. cit.*, 2008, p. 595-596.
[983] Neste sentido, veja-se: TEATHER, Richard. *A Flat Tax for the UK - a Practical Reality*, *op. cit.*, 2005; GRECU, Andrei. *Flat Tax – The British Case*, *op. cit.*, 2004.

rendimento pessoal, removendo qualquer desincentivo tributário à procura de emprego, bem como as barreiras à procura de emprego, sem os custos e as distorções dos atuais benefícios e isenções fiscais.

A redução da taxa marginal de imposto irá fazer com que estes contribuintes mais ricos acabem por pagar mais impostos, em consequência da redução da evasão tributária. Este incentivo permitirá a criação de novos postos de trabalho, evitando-se o sistema atual de desincentivos à criação de novas empresas e à expansão das existentes, bem como ao esforço e à assunção de riscos.

A *flat tax*, ao contrário do sistema tributário vigente, tem em conta a economia mundial e a concorrência tributária entre os Estados, que permitirá melhorar a competitividade internacional e atrair investimentos estrangeiros, como foi feito com sucesso na Irlanda[984] e em muitos países da Europa Central e de Leste, do qual o seu exemplo máximo é a Estónia. Em suma, não se pretende tornar os *ricos mais ricos* em desfavor dos mais pobres. Aliás, são exatamente as taxas marginais reduzidas de imposto que estimulam o investimento, que tornam os negócios mais produtivos, que criam empregos e que retiram os cidadãos do estado de pobreza.

Como acima referido este novo contrato tributário pressupõe a existência de uma ponderação sobre a intervenção do Estado na economia e do consequente *emagrecimento* das suas funções. Ademais, continuará a ser necessário discutir com profundidade se a

[984] A Irlanda passou de uma economia agrícola pobre para um país rico e tecnologicamente avançado devido à política de taxas de imposto reduzidas, pelo qual mereceu a designação de *Tigre-Celta.*

igualdade entre os cidadãos deve ser um objetivo a alcançar a todo custo e se existe fundamento para atingir essa igualdade através dos impostos[985].

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

[985] CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*. *op. cit.*, 2008, p. 605.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CONCLUSÃO

O problema dos atuais sistemas fiscais, o qual não deixa de ser comum a qualquer modelo social, independentemente da sua organização interna, resulta da sua complexidade, pelo que um dos principais focos sobre o qual nos debruçamos centrou-se na necessidade de desenvolver e implementar verdadeiramente o princípio da simplicidade. A complexidade dos sistemas fiscais modernos está diretamente relacionada com o Estado Social e os modelos que desenvolveu para o papel do Estado, da sociedade e do indivíduo, baseada na procura da justiça social à custa da intervenção estatal e na pressão tributária sobre os contribuintes. Ainda que não intencionalmente esta estrutura exige enormes e complexas fontes de financiamento, o que acabou por se concentrar no recurso cada vez mais alargado dos sistemas tributários com esse intuito.

Durante o presente texto começou por nos preocupar a melhor metodologia a utilizar para explorar a conceção de um sistema tributário mais adequada ao presente século XXI, pelo que se mostrou necessário ultrapassar as "velhas" verdades inquestionáveis das conceções *keynesianas*, na compreensão que os recursos são limitados e esgotáveis, e que tal impede a aplicação de soluções de riqueza global. Assim, adotou-se uma metodologia centrada num trabalho metódico, de troca de conhecimentos, com base na verificação e refutação de hipóteses, sob a perspetiva de novos desafios e estímulos intelectuais, que contemple a crítica mais radical aos clássicos sistemas tributários ocidentais. O que implicou observar com o

máximo realismo e pluralismo os sistemas tributários e as novas realidades económicas que os condicionam.

Isto implicou, por um lado, a adoção de uma posição pragmática na observação da realidade, onde se afaste os excessos de hermetismo, do formalismo e do irrealismo teóricos e, por outro, uma forma que permita simplificar a compreensão de problemas reais, sem conceções pré-concebidas, de modo a construir um modelo de sistema tributário e de Estado assente na racionalidade humana, na liberdade e na responsabilidade individual, bem como, não imponha uma coesão social forçada, mas antes espontânea.

Na verdade, a teoria do sistema tributário que se desenvolveu implica sempre uma margem de risco e de oportunidade, devendo ser encarada como uma hipótese que resulta do talento, da formação e das convicções do indivíduo que a produz, vista no âmbito de uma ciência aberta, que alia observação, análise e construção de uma hipótese, sujeita à necessária verificação e aos condicionalismos da sua falibilidade. Portanto, recusou-se o recurso ao isolamento analítico do formalismo e a obsessão axiomática, afastando-nos do pensamento neoclássico quando subvertido, e aproximando-nos do realismo da economia política, pela necessidade de analisar com abrangência os diferentes impactos estudados por outras ciências sociais.

Consequentemente, o modelo teórico tem de compatibilizar o realismo com a simplificação, em que deve conseguir transmitir uma visão sintética e simples da realidade e facilitar a manipulação das variáveis. Pois, não cabe em princípio à ciência jurídica e económica resolver as questões de justiça, tendo em conta que se trata de um

conceito sujeito à relatividade, por estar dependente de padrões de aferição, razão pela qual, aquilo que é justo até certo ponto pode deixar de o ser a partir dele. Neste sentido, vigora um pluralismo individualista, em que se deve procurar a compreensão dos fenómenos humanos, das intenções e das condutas dos vários indivíduos inseridos numa sociedade também ela pluralista.

Ao longo do estudo empreendido foi necessário compreender se os sistemas fiscais de cariz redistributivo, assentes em taxas progressivas, com o escopo de diminuir as desigualdades e de igualizar os rendimentos e a riqueza, será ou não respeitador de um padrão de igualdade, mas também, de justiça e eficiência, para ser enquadrado num percetível e atendível conceito de justiça social. Com base neste problema, foi por inerência questionado, o papel e o grau de intervenção do Estado, em comparação com os benefícios decorrentes da eficiência do mercado ao nível da redistribuição da riqueza, e face a um sentimento contraditório de insatisfação com os sistemas fiscais, de taxas progressivas, que se apresentam como promovedores da justiça social e redistributiva.

A base da fundamentação do sistema tributário baseou-se nos ideais dos modelos socioeconómicos da herança do liberalismo clássico, com o escopo de recentrar a intervenção do Estado na economia e na sociedade, como elemento central a permitir a conceção de um sistema tributário centrado numa taxa plana (*flat tax*). Isto é, partindo do modelo atual de um Estado paternalista e tutelar dos interesses coletivos, assente na teoria social, com base nos ideais do liberalismo, individualismo e responsabilidade individual, avançou-se

para a defesa de um modelo de Estado subsidiário, com um intervencionismo limitado à defesa do núcleo essencial dos direitos individuais. Daí a referência a uma terceira conceção assente no indivíduo, em que a solidariedade coletiva se transfigura em individual, como contraponto ao Estado social que vigora como modelo na atualidade. Isto como forma de ultrapassar a justiça tributária redistributiva, baseada em taxas progressivas.

Na realidade, os valores liberais ainda hoje fazem parte da estruturação dos atuais modelos político-sociais, mas em que demos enfase à necessidade primordial de favorecer a liberdade, em face da igualdade, bem como à necessidade de estruturar um modelo assente na responsabilidade individual e um distinto modelo de desenvolvimento social.

Neste aspeto, verificou-se que a necessidade de criticar a liberdade realizada primordialmente através do Estado, no sentido dos excessos resultantes da necessidade de controlar os governados, para além de controlar a sua própria atuação, que como se viu falha nas mais variadas ocasiões. Este modelo de Estado atual, alvo de críticas na presente análise, autojustificou-se com base em preocupações de ordem social, onde avultam os problemas da pobreza, habitação, saúde e educação, promovendo assim o aparecimento da ideia de responsabilidade coletiva e modelos mais intensos de redistribuição da riqueza. A consequência nefasta que daqui resultou foi o crescimento de políticas económicas e sociais, em sentido inverso aos ciclos económicos, perversamente influenciadas pelos ciclos político-eleitorais, que na tentativa de promoverem o crescimento e a

redistribuição da riqueza promoveu o alargamento da intervenção estatal e do Estado social. Consequentemente, a dimensão do Estado agigantou-se, bem como a complexidade dos modelos sociais, económicos e tributários.

Por outro lado, observou-se que a teorização do conceito de justiça na conceção político-liberal de John Rawls assentou em condições que se podem resumir a uma especificação de certos direitos, liberdades e oportunidades, com especial enfase para as liberdades que assegurem aos indivíduos os meios necessários para fazerem uso da sua liberdade e oportunidades. Neste âmbito, entende que os indivíduos possuem determinadas capacidades naturais, que os permitem participar de um sistema de cooperação social, de onde decorre um natural senso de justiça. O problema do seu pensamento é que defende a justiça baseada num Estado demasiadamente ativo, com a tarefa fulcral de igualdade dos indivíduos nos seus elementos básicos, com fundamento em modelos de sistemas fiscais redistributivos e complexos.

Em sentido contrário, tal como referimos, autores como Nozick recupera o liberalismo clássico, fundado na ideia de limitar a atuação do Estado à proteção dos direitos individuais absolutos e preexistentes, enquanto uma livre associação de proteção de indivíduos, em que o seu escopo é defender os direitos de cada um contra a ingerência por parte de todos os demais. Isto é, aproxima-se da ideia defendida de Estado mínimo, baseado na defesa dos direitos de propriedade, sem que isso implique a negação da necessidade de proteção de determinados direitos básicos invioláveis. Do seu

pensamento resulta como importante retirar a ideia contra os modelos fiscais redistributivos, visto que tal modelo não possui um valor indiscutível, que a generalidade da doutrina lhe atribui, nem existe a unanimidade em seu redor que muitas vezes existe a tentação de transmitir.

Aquilo que se propôs não passa por avançar para além do sistema democrático-liberal, muito pelo contrário, nem de contrariar por completo o Estado social, mas de redimensioná-lo e de dar-lhe uma nova construção, que ultrapasse a sua sustentação fundada na prática da redistribuição e na igualação dos rendimentos e do bem-estar. Na realidade, não existe a necessidade de ultrapassar o paradigma liberal para atingir um modelo tributário fundado na *flat tax*, uma vez que o mesmo permite abarcar distintas construções de Estado e de modelos de sistemas fiscais. Assim, o desafio funda-se de sob os mesmos princípios liberais reconstruir os sistemas fiscais.

A teoria da escolha pública permitiu-nos, fruto da sua metodologia, perceber a possibilidade de obter distintas soluções para a estruturação dos fins do Estado, sob a importante perspetiva da eficiência entre os seus resultados face aos gastos públicos, que, por esse intermédio, influem na construção dos sistemas fiscais. A partir daí percebeu-se o fracasso do Estado social existente, em face dos objetivos propostos e dos resultados obtidos, uma vez que a distribuição da riqueza nem se apresenta como justa nem como eficiente. O atual Estado social acaba por funcionar como um mercado de ofertas políticas, que gera perversamente iniquidade e desigualdades.

Como demos nota ao longo do estudo aqui em questão, o principal objetivo do Estado deve ser a liberdade dos indivíduos, o que implica a inexistência de entraves ao livre desenvolvimento individual, num contexto de cooperação voluntária em benefício mútuo, no âmbito do qual assume uma especial importância as organizações espontâneas. Sendo verdade que o mercado tem as suas insuficiências, que não foram negadas, a intervenção do Estado acaba na atualidade por provocar maiores males do que aqueles que pretende evitar. Neste sentido, importou reponderar o papel do mercado, no sentido de que este deveria assumir uma posição mais preponderante do que aquela que é assumida hoje, em favor do Estado, em face dos resultados obtidos. Por isso, tornou-se necessário avaliar o peso e a dimensão do Estado na vida coletiva e das suas inerentes necessidades de financiamento e o modo como o mesmo deve ser conseguido, o que nos conduziu à contraposição entre a responsabilidade coletiva, do qual nos afastamos, e a responsabilidade individual, que acabamos por defender.

O conceito de justiça, quer política, quer social, foi abordada no sentido de a tentar compreender e extrapolar o conceito que poderia ser reconduzido para a construção do modelo de sistema tributário proposto. Em particular, quanto à justiça social, verificou-se a dificuldade de fixar um conceito inequívoco, como se percebeu em particular quando se estudou a visão da doutrina social da igreja, que embora sendo social não tem o mesmo significado de justiça social, bem como o pensamento de John Rawls, Friedrich Hayek, Amartya Sem e Robert Nozick. Na atualidade é claro a inexistência de um

conceito que seja compreensível de justiça social, que possa servir de fundamento à justificação dos modelos de sistemas fiscais redistributivos.

A doutrina social da igreja mostrou-se como interessante pela tentativa de conciliar as diferentes vertentes da liberdade, tanto a social, como a de Estado e da sociedade civil, bem como pelo facto de sustentar a limitação da ação publica e a prudência nos gastos públicos, em favor de uma maior eficiência. Ficou evidenciado que os modelos sociais, que atingem a construção dos modelos fiscais, enquanto financiadores, falham na desvalorização dos indivíduos, não colocando em prática os necessários sistemas de liberdade, de proteção dos direitos civis, como seja a propriedade privada, alvo de confisco em muitas situações pelos sistemas fiscais redistributivos e complexos. Nesse sentido, falamos ao longo do estudo do papel de uma ordem espontânea de ajustamentos contínuos.

Embora seja radical o posicionamento de Friedrich Hayek quando nega a existência de um conceito apreensível de justiça social, que possa fundar a justificação dos modelos redistributivos, e de promover certa repulsa intelectual, não o devemos afastar, e não o fizemos. O individualismo metodológico que coloca a pessoa humana sobre o coletivo, que defendemos, abre espaço para uma maior autonomia das escolhas individuais. Existe uma evidente interdependência entre a moral, a economia e a cultura de que decorre a impossibilidade de existir a liberdade política sem liberdade económica. Isto obriga a que exista um maior espaço à competição,

uma vez que o Estado não consegue eliminar o risco e a ignorância presente no processo de mercado.

Como não existe uma apreensão clara sobre o que se deva entender por justiça social, não pode deixar de ser questionável as opções e as medidas politicas de redistribuição, visando a igualdade ou nivelamento da riqueza, onde o pensamento de Friedrich Hayek se mostrou fundamental para compreender a exclusão de determinados indivíduos. Por outro lado, a teoria de John Rawls não nos pareceu representar o Estado-providência, sem prejuízo de sustentar um liberalismo igualitarista e a ideia de justiça distributiva, assente na igualdade e na diferença. O seu princípio de igualdade reconhece a cada indivíduo o mesmo direito ao mais extenso sistema de liberdades básicas e as bases do respeito por si próprio num contexto idêntico para todos, em que nos revemos. Contudo, o princípio da diferença merece as maiores reservas porque abre caminho para a justificação de políticas redistributivas pela adoção de taxas progressivas sem a adequada densificação teórica.

Daí que nos pareça acertada a revalorização do mercado no pensamento da Armantya Sen, como uma realidade necessária ao reforço das liberdades substantivas, ou seja, das capacidades individuais elementares para evitar as privações extremas e para promoção das condições básicas de existência do indivíduo e da elevação da igualdade de condições mínimas de existência. É necessário elevar a condição individual e social pela via das aptidões individuais para interagir num processo de mercado, oferecendo algo em que os outros tenham interesse. Pelo que o desenvolvimento passa

primeiro pela eliminação das restrições e constrangimentos à liberdade, que limitam as escolhas e as oportunidades.

Daqui decorre a ideia que as questões redistributivas não se devem centrar unicamente no aspeto material do nivelamento da riqueza, mas previamente com o desenvolvimento humano, no que respeita à eliminação das condições limitadoras da oportunidade individual, para a valorização pessoal do indivíduo, enquanto ser humano livre e responsável. A colocação da atenção no bem-estar em mecanismos distributivos do rendimento e da riqueza, que resultam da adoção de modelos de sistemas fiscais assentes em taxas progressivas, não permite concluir pela obtenção desse nivelamento, uma vez que não evita as variações na perceção interpessoal e subjetiva do que isso seja.

Seguindo-se tendencialmente o pensamento de Robert Nozick é de entender que não só os indivíduos são profundamente desiguais nas suas capacidades inatas e habilidades pessoais, como também que daí resulta um diferenciado grau de consecuções, sem que daí decorra tanto uma situação de justiça como de injustiça. Pelo contrário, deve-se procurar condições que admitam o direito à diferenciação pessoal e patrimonial, ainda que dentro da defesa de direitos essenciais à dignidade humana.

Por outro lado, no que respeita à redistribuição, verificou-se que tanto Friedrich Hayek como Milton Friedman aceitam a redistribuição para apoiar os titulares que menores rendimentos, com a construção de um modelo tributário em que a baixo de um determinado patamar o indivíduo não deveria pagar impostos,

considerando justificado a existência de um imposto negativo, para compensar os contribuintes com menores rendimentos. Pelo que nesta linha de pensamento poderá ainda assim justificar-se alguma progressividade para compensar a tributação indireta, desde que não através de taxas progressivas. Por isso, são criticáveis as extensas medidas de reafectação da riqueza, uma vez que na linha de pensamento de Friedrich Hayek, a desigualdade nos rendimentos tem uma importante função social. É que, numa sociedade em que os recursos são cada vez mais escassos, todos podem melhorar a sua situação aumentando a quantidade desses recursos, mas que não será por via de medidas de reafectação da riqueza. Para si, essa redistribuição não apresenta justificação em face da impossibilidade de se efetuar comparações de utilidades entre distintos indivíduos, por ser duvidoso a aplicação do conceito da utilidade marginal ao rendimento de uma pessoa e pela impossibilidade de se apresentar um critério objetivo de progressividade. A dita desigualdade por mais paradoxal que possa parecer tem sido fundamental para o desenvolvimento das sociedades humanas, a qual não se pode prescindir no entendimento de Friedrich Hayek, pelo que a redistribuição exige um tratamento desigual dos indivíduos, o que colide com o princípio da aplicação igual, e promove que se percam os mecanismos que incentivam à evolução das sociedades humanas. Por isso, qualquer tentativa de nivelamento dos rendimentos impõe a adoção de um sistema que trate os indivíduos de forma desigual.

Mereceu assim a ponderação a utilização de taxas proporcionais, em contraponto às taxas progressivas, onde existe um

critério uniforme para todos os contribuintes em qualquer escalão de rendimento.

Como é defendido por Friedrich Hayek, e que mereceu a nossa consideração, a ideia de justiça social representa uma tautologia desnecessária e que consome a responsabilidade social dos indivíduos, uma vez que todas as tarefas são reservadas com exclusividade para o Estado. Este autor demonstra que o conceito de justiça social não passará de uma redundância, pelo que houve necessidade de analisar se não estaremos perante uma ineficiente afetação de fatores produtivos, que tem por efeito direto a diminuição da riqueza real, dos lucros e dos salários. Isto representa exatamente o contrário do que seria desejável que acontecesse.

O problema último que se coloca à tributação e, por inerência, aos modelos de sistemas fiscais, é de natureza ética. O conceito de justiça social não é claro e suficientemente preciso para ser utilizado como fundamento da ação pública, pelo que deveria ser rejeitado. Na realidade, não existe uma necessidade de apelidar a justiça de social, porque todas as formas de justiça já são pela sua própria natureza de cariz social.

No que respeita à igualdade tributária, elemento igualmente fulcral para alicerçar a construção do modelo de sistema tributário, houve a necessidade de compreendê-la em conjunto com a capacidade contributiva, a progressividade e a proporcionalidade das taxas de imposto. Neste âmbito, analisou-se ainda as questões atinentes à utilidade marginal, de onde resultou o surgimento de evidentes perplexidades sobre o modo como os sistemas fiscais estão atualmente

construídos. Igualmente, tornou-se evidente as ineficiências e a insatisfação crescente dos indivíduos sobre o modo de funcionamento dos sistemas fiscais, em particular no que respeita aos efeitos nefastos que têm sobre as suas escolhas e, bem assim, no condicionamento que promove na própria ação pública. Com tal apreciação critica, iniciou-se a reflexão para construir um sistema tributário de taxa plana (*flat tax*), mais adequado a garantir os valores de justiça, de equidade, de simplicidade, de eficiência, de flexibilidade, de transparência, de mais baixo custo e de eficácia financeira. Assim, tornou-se claro que o princípio do consentimento carece de voltar a ser colocado em prática, e que tem necessariamente de anteceder os demais princípios estruturantes do sistema tributário.

Por outro lado, verificou-se que capacidade económica e capacidade contributiva são conceitos distintos, em que este último funciona como pressuposto da tributação, fundada no princípio da legalidade, e que obrigam a corolários como a uniformidade e a generalidade dos tributos. Este conceito funciona como pressuposto da tributação, limite ético e fundamento material e jurídico do imposto, nem que seja por condicionar à partida os factos que poderão caber no modelo de incidência tributária.

Nesta discussão, embora sem uma abrangência geral, verificou-se que o princípio do benefício constitui em muitos setores tributários uma base aceitável para a tributação. A dificuldade está na sua natureza maioritariamente invisível de certas prestações públicas, o que dificulta o conhecimento das preferências e das quantidades consumidas pelos cidadãos. A sua utilização não será possível de

ocorrer em sistemas fiscais redistributivos do rendimento e da riqueza, bem como existem dificuldades na aferição da igualdade de sacrifício. Contudo, este princípio do benefício permitiu enaltecer o facto de os recursos públicos serem escassos e finitos, bem como a circunstância da ação pública traduzir-se num custo. Por isso, tem uma especial importância no contexto da cobertura financeira, por apelar à eficiência económica.

Como se percebeu o princípio da capacidade contributiva não autoriza a que dele se retire o fundamento para uma tributação progressiva ou para um sistema tributário que se baseie em impostos progressivos. Este princípio não proíbe a existência de um sistema tributário de impostos proporcionais, apenas implica que perante uma distinta capacidade contributiva tenha que existir uma desigual medida de imposto e que ocorra na proporção dessa diferença.

Ficou assim evidenciado que a capacidade contributiva impõe uma igualdade no imposto e não uma igualdade social, que ocorra pelo ou através do imposto, o que representa uma expressão do Estado social e da forte intenção redistributiva. A capacidade contributiva é assim estranha a considerações de natureza social. Ademais, conforme se verificou o pensamento académico nunca logrou atingir uma teoria final sobre a progressividade tributária, que fosse alicerçada em considerandos de ordem teórica, que do ponto de vista científico justificassem a opção pelos impostos progressivos. Os seus fundamentos não constituem um todo coerente que suporte os ideais políticos. A realidade económica e política ultrapassou o pensamento académico, levando a que a progressividade passasse a ser erigida

como bandeira política da igualdade pelo imposto. Acresce ainda a existência de um desejo de crescente intervenção publica, a que se junta a aspiração da sociedade coletiva de maior proteção, mesmo que tal implique a perda de liberdade individual.

Ao contrário do que sucede com o sistema tributário proporcional, verificamos não existir no sistema tributário progressivo qualquer método que permita explicar porque deve ser aquela e não outra, a carga tributária de cada um. Este modelo de sistema tributário torna efetiva a adoção de medidas discriminatórias sem critério objetivo que permita determinar a onerosidade das correspondentes regras, uma vez que não há fórmula que indique qual seja a taxa progressiva ideal ou socialmente justa. Pelo que julgamos que a sua adoção tem por base não razões científicas, mas apenas razões de ordem política e social. Assim, surge por força de oferta de esquemas públicos, promovida pelos partidos do sistema político, e que são do agrado das grandes massas populacionais, fundados em políticas públicas, em que muitos erradamente julgam suportadas financeiramente por terceiros. Portanto, o estabelecimento do dever de tributar por meio de um modelo tributário assente em taxas progressivas resulta de uma conceção que é estranha e que não resulta diretamente da natureza dos sistemas fiscais, pelo que se tratou de uma imposição exterior e de uma consequência interior. Daqui resulta um conflito que atinge diretamente a igualdade tributária, que a obriga a acolher soluções redistributivas do rendimento e da riqueza que nela não se continham.

No que concerne ao princípio da igualdade, foi possível concluir que as descriminações legislativas são com ele compatíveis apenas nos casos em que seja possível estabelecer um vínculo de correlação lógica entre a particularidade diferenciadora consagrada e a desigualdade de tratamento que em resultado é conferida.

Por outro lado, a teoria económica da utilidade marginal continua a demonstrar que a utilidade marginal do rendimento apresenta o mesmo padrão de comportamento da utilidade marginal dos bens no mercado, ou seja, que essa utilidade decresce mais do que proporcionalmente ao aumento daquele. Ainda que seja decrescente não temos um padrão geral desse decréscimo. Embora tal teoria tenha utilidade, a verdade é que no âmbito dos sistemas tributários parte de premissas indemonstradas no âmbito do rendimento pessoal. Na realidade, o dinheiro tem uma natureza especial, que não oferece ao seu detentor o mesmo padrão de utilidade como sucede nos demais bens.

Os fundamentos dos atuais sistemas tributários de taxas progressivas não assentam em critérios de tributação económica, mas, pelo contrário, em critérios essencialmente políticos e como consequência das circunstâncias sociais. A ideia que a igualdade entre contribuintes se obtém quando se verifica que o pagamento de impostos envolve as mesmas perdas de utilidade, implica recorrer a uma realidade que não se encontra demonstrada, bem como requer um padrão universal dessa perda que é impossível de determinar. Esta teoria não fornece um critério que seja adequado à utilidade marginal do rendimento, não podendo justificar a tributação progressiva por

várias razões, as quais resultam do facto de não se encontrar demonstrado que a perda de utilidade se compensa com um sistema tributário mais do que proporcional, ou seja de taxas progressivas; a igualdade de sacrifício entre sujeitos com rendimentos distintos teria que se materializar numa igual amputação de necessidades, mas que não é possível de ser calculada ou avaliada; o desconhecimento se a utilidade das doses sucessivas de rendimento decresce mais do que proporcionalmente; quando o sujeito eleva o seu nível de rendimento altera também o tipo de escolhas que faz para a satisfação das suas necessidades, passando a adquirir bens e serviços mais caros, o que influi e torna inviável o apuramento da utilidade marginal neste campo.

Além disso, um elevado ideal de justiça social (utópica) está longe de ser conseguido através de progressividade das taxas de imposto, pelo que se dá uma errada equiparação da igualdade geral à igualdade patrimonial, sob uma ideia perigosa que os indivíduos podem determinar unilateralmente o destino dos bens dos outros ou que a elite politica tem o poder de determinar os parâmetros da perda geral de utilidade do rendimento.

Pareceu-nos claro que os sistemas fiscais não são o meio adequado para o desenvolvimento das extensas finalidades do Estado social, quando vivemos num contexto social de pluralismo e de diversidade de interesses, que condicionam a ação pública e disputam em proveito de grupos de interesse ou de pressão os escassos recursos disponíveis. Assim, deixamos evidenciado que os sistemas fiscais devem regressar à tarefa-base de obtenção dos recursos financeiros

necessários à atividade pública, sem prejuízo da prossecução da justiça. Ademais, a referida progressividade tem ficado muito longe dos objetivos que ela mesma se propõe atingir, ou seja, sem que tenha introduzido uma mudança no padrão de riqueza dos indivíduos. Aliás, a tendência que se vem verificando em termos gerais é de aumento do fosso entre ricos e pobres. Pelo contrário, nos países desenvolvidos foi possível perceber que a baixa das taxas de imposto incrementa o crescimento económico, enquanto elevadas taxas de imposto limitam a formação de capital e o crescimento do rendimento, travam a poupança, afetam a criação de emprego e geram preços mais elevados.

Também, se verificou que os efeitos redistributivos são insignificantes, quando não são mesmo nulos ou contraproducentes. E aqueles que ainda assim sejam conseguidos, são anulados pela regressividade dos impostos sobre a despesa. Como se verificou os sistemas fiscais cumprem na atualidade um conjunto muito alargado de finalidades, que os tornam demasiadamente complexos, sem que em nada tenha melhorado o seu desempenho. Essa complexidade foi construída em torno da ideia da justiça social, quando a mesma exige simplicidade e um sistema tributário simplificado. A atual complexidade gera dificuldades de entendimento, custos de cumprimento e promove práticas evasivas, que conduzem a administração pública a um elevado dispêndio de recursos para a controlar. Tudo isto consome significativa parte das receitas dos impostos, invertendo princípios estruturantes, por exporem em excesso a vida privada, alcançado apesar de tudo um baixo nível de

justiça e distorcendo os comportamentos dos indivíduos e dos agentes económicos.

A presente modelação dos sistemas fiscais afeta o desempenho e o crescimento económico, que as insignificantes e esparsas medidas de simplificação dos sistemas fiscais não constituem a reformulação que os sistemas fiscais exigem, uma vez que continuam a ser construídos em torno das mesmas ideias, em particular da solução da progressividade. Os modelos de taxa plana (*flat tax*) mostraram pelo contrário que existem soluções alternativas e com resultados bem mais significativos e otimistas. Há também uma deficiente perceção da carga tributária real que incide sobre os indivíduos, o que é consequência da utilização de outras figuras tributárias, bem como de técnicas tributárias que incrementam o efeito anestésico pela via do cálculo por dentro do seu *quantum*, desde logo em resultado dos fenómenos de dupla tributação que em nada concorrem para a transparência que deveria caracterizar os sistemas fiscais.

Por outro lado, como se viu o problema do crescimento da economia tem várias causas, mas centramos a nossa atenção no sistema tributário pouco competitivo e desincentivador do trabalho, da produtividade, da poupança e do investimento. Em resultado da opção pelo intervencionismo social, a mesma foi feita à custa de um nível de impostos desincentivador e de elevados défices orçamentais. Neste sentido, foi cometido o erro de pensar que a prosperidade seria conseguida por via de políticas intervencionistas, cujo financiamento foi alicerçado nos impostos, que na atualidade são cada vez mais escassos para assumir todas as necessidades de financiamento. Por

isso, o cenário de aumento dos impostos trás associado a si a redução dos incentivos ao trabalho, da produtividade, da poupança e do investimento.

Como salientam as teorias da *supply-side economics*, a sociedade fica com menos instrumentos e meios para conseguir produzir maiores quantidades de bens e serviços. A crença no efeito multiplicador das despesas públicas sobre o crescimento da economia representa um erro adicional. Por isso, torna-se necessário reduzir e reformar os sistemas fiscais através da implementação de uma *flat tax*, combinada como as teorias da *supply-side economics*, mas também reduzir quer o peso do Estado na economia, remetendo-o às suas funções tradicionais (pré-estado social, defesa, administração interna, justiça, construção de infraestruturas), como o seu nível de intervenção social.

Igualmente, deve-se concluir que a democracia acentuou o poder dos grupos de interesse que, na órbita dos partidos políticos, procuram passar os custos dos seus privilégios para os outros contribuintes, o que tem levado a que os *jogadores* com menos poder de influência no processo democrático fiquem com o peso do seu pagamento, ou seja, com os maiores encargos fiscais, quando o objetivo constitucional parece indicar o contrário.

Por isso, defendeu-se a implementação das teorias da *supply-side economics* de modo a obter um conjunto de efeitos positivos sobre o crescimento económico: o aumento das taxas de rendibilidade, através da redução das taxas de imposto, incentivando a poupança e o investimento, pela redução das taxas de juro; a redução das taxas de

imposto sobre o rendimento efetivo das empresas, que promove o investimento através da maior rendibilidade do capital investido; o aumento da poupança, que conduz a uma maior liquidez e uma menor procura de crédito, contribuindo, assim, para a redução das taxas de juro, que por sua vez incentivam os gastos de capital e o investimento interno; o aumento do rácio investimento *versus* Produto Nacional Bruto, que revela uma maior produtividade e permite produzir um maior número de bens e serviços por unidade, não aumentando os custos unitários tão rapidamente; o aumento da oferta de trabalho, do *stock* de capital e da produtividade, originando o crescimento da capacidade produtiva da economia e a sua competitividade internacional; a redução da pressão inflacionista motivada por insuficiência de oferta, em face do aumento da capacidade produtiva; o aumento da procura interna e externa dos bens e serviços produzidos, proporcionado por baixos níveis de inflação, o que reforça a capacidade produtiva da economia; a atração de capitais estrangeiros; e o aumento do rendimento real disponível, com o consequente aumento da taxa de empregabilidade e do consumo.

Neste sentido, e tendo-se observado a proposta representada pelos sistemas fiscais de *flat tax* ou taxa plana, tanto Portugal e Espanha deveriam estudar a adoção de um modelo tributário deste tipo, enquanto solução que permitiria resolver internamente as inconsistências dos seus próprios sistemas fiscais, em benefício de todos e em todas as suas perspetivas, seguindo a tendência de vários países desenvolvidos da europa oriental ou as propostas que se debateram e debatem em países como a Alemanha e a Itália, no sentido

da simplificação, com efeitos positivos. Ainda que se possa revelar difícil uma plena concretização de todos os valores da justiça, equidade, simplicidade, eficiência, flexibilidade, transparência, baixo custo e eficácia financeira, ficou demonstrado que é possível construir um modelo de sistema tributário que revele um maior nível de concretização, o qual dará melhor expressão a valores como a simplicidade e a eficiência.

Assim, a mudança dos paradigmas teórico-fiscais em Portugal e Espanha devem ter subjacente uma *flat tax* que apresente as seguintes características: uma taxa *linear* de imposto que preferencialmente não exceda os 20%, embora em países como Itália se esteja a propor na ordem dos 15%, aplicável a todos os rendimentos, acima de um determinado nível de rendimento (abaixo desse nível não existiria tributação); uma reduzida carga tributária sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, no qual a taxa deverá ser idêntica; a eliminação das deduções, isenções, abatimentos, exceções e regimes especiais e criação de uma única isenção aplicável ao agregado familiar; a não tributação dos juros, dividendos e lucros recebidos pelas pessoas singulares, por serem tributados em sede de imposto de pessoas coletivas; a sujeição da matéria tributável a imposto uma única vez; a neutralidade das receitas fiscais de modo a existir neutralidade económica e diminuição da evasão tributária; a melhor repartição da carga tributária, através do aumento efetivo da tributação sobre os contribuintes com maior capacidade financeira, conseguida através do fim dos regimes de incentivo, benefícios e abatimentos; uma taxa moderada, maior eficiência, justiça, equidade e simplicidade, com

redução de custos administrativos de gestão do imposto e de acatamento por parte do contribuinte. Eventualmente, o sistema tributário deverá aderir a um sistema geral sobre o rendimento consumido, no qual o sujeito passivo seja tributado por aquilo que retira da economia, através da adoção do princípio do consumo.

Isto é consequência do atual sistema tributário ser insustentável, sendo que a sua mudança é inevitável. Da análise dos resultados efetivos do atual sistema redistributivo verificou-se que o objetivo da diminuição das desigualdades não foi alcançado. Ademais, os custos económicos e financeiros ultrapassam largamente os benefícios que puderam ser alcançados. Ora, estes custos são hoje muito onerosos para a sociedade e decorrem da elevada complexidade do sistema tributário e do elevado nível de carga tributária, que se assume como um verdadeiro confisco. Além disso, a equidade e a redistribuição através da utilização de taxas marginais crescentes, nos moldes em que foram constitucionalmente previstas, tornou-se um dogma. Esse dogma assenta no objetivo de redistribuição, na obtenção de meios financeiros para o Estado e numa política pública de diminuição da riqueza dos contribuintes mais poderosos, mas como ficou demonstrado estes objetivos não têm sido alcançados. A evidência mostra que o aumento da carga tributária sobre as classes mais ricas não tem tido o efeito desejado de aumento do rendimento dos demais contribuintes. Aliás, os efeitos têm sido exatamente os opostos aqueles que são desejados.

O foco dos sistemas fiscais deverá ser o do crescimento económico, que permitirá inclusivamente obter ganhos sociais

superiores aos que atualmente são obtidos, evitando-se os efeitos negativos que se concluiu existir sobre o emprego, riqueza, poupança, produtividade e investimento. Efetivamente, as elevadas taxas marginais crescentes prejudicam o desenvolvimento económico, a poupança e o investimento. É, desta forma, que se chega ao declínio do emprego e do rendimento. Por isso, este sistema tributário deve ele próprio ser considerado injusto e desigual. Inversamente, a *flat tax* apresentou-se como um sistema de tributação mais justo e equitativo na redistribuição, afastando a redistribuição política, e adicionalmente é mais eficiente do ponto de vista económico.

Em suma, a solução passa pela drástica simplificação das normas fiscais e dos deveres acessórios, de modo a reduzir os custos administrativos e de acatamento, o que facilita a própria supervisão pelos contribuintes sobre a efetiva aplicação dos critérios de justiça. Deste modo, o sistema tributário torna-se mais transparente, permitindo que os contribuintes entendam a forma como estão a ser tributados e, assim, podem verificar o cumprimento do princípio da igualdade. Esta medida consubstancia-se num imposto de taxa marginal única (*linear*), a designada taxa plana (*flat tax*), que aplicaria a mesma taxa a todo o rendimento que atingisse determinados patamares, pois abaixo ficaria isento. Ora, desta forma não haveria desincentivo ao enriquecimento, incentivar-se-ia o investimento, a poupança, a iniciativa económica, a produtividade e o crescimento económico. Porém, não se trata de um puro imposto proporcional (de taxa marginal constante) por prever a progressividade nos rendimentos mais baixos. Além disso, esta solução pressupõe a eliminação de todas

as despesas pessoais ou familiares, exceto a isenção (dedução) que seria criada para todos os agregados familiares.

Esta conclusão significa abandonar a ideia de igualdade horizontal, mas permite reduzir os custos administrativos e de acatamento; alargar a base tributária, em virtude de serem reduzidas as formas de restringir ou eliminar a incidência de imposto; recorrer a formas mais expeditas de cobrança do imposto, através da retenção na fonte, aliviando os deveres de colaboração do contribuinte. Efetivamente, o alargamento da base tributável e a redução dos custos administrativos permitiriam manter o nível de receitas fiscais, apesar do desagravamento tributário. A taxa plana (*flat tax*) tornaria desnecessária a tributação separada das pessoas coletivas, o que iria evitar o fenómeno da dupla tributação económica dos dividendos distribuídos. Este pensamento coloca também em causa a própria igualdade vertical, mas como se deixa evidenciado é hoje questionável que o atual sistema tributário progressivo seja capaz de fazer melhor. Além disso, a complexidade subverte qualquer ideia de justiça e igualdade, colocando-se as mais sérias dúvidas sobre *se a igualdade pelo imposto encontra pleno fundamento*.

O que se propôs com a taxa plana (*flat tax*) respondeu em simultâneo à exigência de eficiência e de justiça. Na verdade, será impossível agradar a todas as classes e grupos socioeconómicos, sendo que são muito poderosos os interesses que se escondem atrás da complexidade das normas, dos custos administrativos, da burocracia, pois determinados grupos vivem da exploração da complexidade, com o *lobbying* por regimes de exceção. Finalmente, a proposta

apresentada não se faria sem custos, especialmente no período transitório até à adoção plena da raxa plana (*flat tax*), mas cumpre questionar que reforma se faria sem custos de transição pela modificação do quadro de expectativas económicas.

Na ausência de um sistema tributário ótimo a *flat tax* apresenta-se como uma boa solução para a necessária reforma tributária, sendo uma solução ótima num mundo imperfeito.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

BIBLIOGRAFIA

ACTON, H. B. *The Explosion of Protestantism in Latin America*. Oxford: Basil Blackwell, 1990.

ACTON, H. B. *The Morals of Markets*. Londres: Longman Group, 1971, com tradução espanhola, *La Moral del Mercado.* Madrid: Unión Editorial, 1878.

ADAM, Stuart; BROWNE, James. "Options for a UK 'flat tax': Some simple simulations", in *IFS Briefing Note*, vol. 72, London: Institute for Fiscal Studies (IFS) ed., 2006.

AGUERO, Antónia Aguilló. "Estructura de la Imposición sobre la Renta y el Patrimonio y el Principio da Capacidad Contributiva*",* in *Revista de Derecho Tributario,* n.º 41/56, Madrid, [s. d.].

ALESINA, Alberto; SPOLAORE, Enrico. *La mida de les nacions*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 2003.

ALMEIDA, Aníbal de. "Desigualdade e Progressividade" (em Complemento a Uma Lição Recente de J. J. Teixeira Ribeiro), in *Boletim de Ciências Económicas*, XXXII, Coimbra, 1989.

ALVAREZ RENDUELES, José Ramón. "La Teoría de los Bienes Públicos en la Hacienda Pública Moderna", in *Revista de Hacienda Pública Española*, n.º 23, 1973.

AMARAL, Alexandre Pinto Coelho do. *Direito Fiscal*. Coimbra: [s.e.], 1959-1960.

AQUINO, São Tomás de. *Summa Theológica*. Acessível em https://sumateologica.files.wordpress.com/2017/04/suma-teolc3b3gica.pdf.

ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, vol. I e II, 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2004.

ARAÚJO, Fernando. *"*A Retórica da Economia. Os Desafios de McCloskey", in AA. VV., *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez,* Coimbra: Almedina, II, 2000.

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'Impôt,* vol. I e II. Paris: Fayard, 1972.

ARDANT, Gabriel. *Théorie Sociologique de l'impôt,* vol. I e II. Paris: [s. e.], 1965.

ARENA, Celestino. *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario.* Napoles: Casa Editrice Dr. Eugenio Jovene, 1939.

ARISTÓTELES. *Ética Nicomaquea*, versão espanhola, Livro V. México: Editorial Pomea, 1976.

ARON, Raymond. *Introduccion a La Filosofia de La Historia*. [s. l.]: Losada, 1946.

ARON, Raymond. *As Etapas do Pensamento Sociológico"*. S. Paulo: Livraria Martins Fontes, 1993

ARON, Raymond. *Estudos Políticos*. Brasília: Edição da Universidade de Brasília, 1985.

ATKINSON, Robert D. *Supply-Side Follies: Why Conservative Economics Fails, Liberal Economics Falters, and Innovation Economics Is the Answer*. [s.l.]: Rowman & Littlefield, 2007.

ATKINSON, Robert D.; STIGLITZ, Joseph E. "The design of tax structure: direct versus indirect taxation", in *Journal of Public Economics*, v. 6, n. 1-2, p. 55-75, 1976.

BAIRRADA, Cristela; MARTINS, António. *Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal*. Disponível em http://www.scielo.mec.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7.ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, 2006.

BALLESTEROS, Pío. *Manual de Hacienda Pública*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1940, 1990.

BANCO MUNDIAL. *Time to prepare and pay taxes (hours), 2016-2018*. Acessível em https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=ES-EE-PT.

BANKS, James; DIAMOND, Peter. "The base for direct taxation", in *Prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century*. London: The Institute for Fiscal Studies (IFS), 2008.

BAROSA, Eduardo. *A Economia Paralela em Portugal, uma análise com utilização do modelo MIMIC.* Dissertação de Mestrado. Porto: Universidade do Porto, junho de 2012. Acessível em https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/73930/2/25312.pdf.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

BARTOLOMEW, James. *The Welfare State We're In*, London: Politico's Publishing, 2004.

BASÁÑEZ, Federico. *En Busca de un nuevo modelo para la economia: la Teoria Economica y la Acción Humana*, n.º 13 (enero-marzo), Madrid, 1993.

BASTIAT, Frédéric. *Harmonies Économiques,* 4.ª ed. Paris: Guillaumin et Cie. Librairies, 1860.

BAYE, Michael R.; BLACK, Dan A. *Indexation and the Inflation Tax,* Policy Analysis n.º 39. EUA: Cato Institute, julho de 1984.

BECKER, Gary S. "Crime and Punishment: An Economic Approach", of Political Economy, 76/2, 1968

BELTRAME, Pierre. "Utopies Fiscales et Idéologies Politiques", in Revue Française de Finances Publiques, n.º 29, *Les Utopies Fiscales*, Paris, 1990.

BENABOU, Roland. "Inequality and Growth", *in* Bernanke, Ben S. & Julio J. Rotemberg (orgs.), *NBER Macroeconomics Annual 1996.* Cambridge, MA: MIT Press, 1996.

BÉNÉTON, Philippe. “Foreword”, in *Critics of the Enlightenment: Readings in the French Counter-Revolutionary Tradition*. Ed. Christopher Olaf Blum. Wilmington, DE: ISI Books, 2004.

BENJAMIN, Walter. “Sur le concept d’histoire”, in *Écrits français*. Paris: Gallimard, 1991 [1940].

BENSAÏD, Daniel. *Marx l’intempestif*. Paris: Fayard, 1995.

BERLIN, Isaiah. “Two concepts of Liberty”, in *Four Essays on Liberty*. Oxford: Oxford University Press, 1969.

BERLIRI, António. *Principii di Diritto Tributario*, vol. I e II, 2.ª ed.. Milão: Guiffrè Editore, 1952, 1967, com edição traduzida para castelhano, sob o título *Princípios de Derecho Tributário*. Madrid: [s. e.], 1952.

BEVERIDGE, Willian. *Social Insurance and Allied Services*. London: H.M. Stationery Office, 1942.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht I:* Allgemeines Steuerrecht. München: C. H. Beck, 1988.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht*, 6ª ed. Heidelberg: Müller, 2003

BLUM, Walter J.; KALVEN, Harry. *The Uneasy Case for Progressive Taxation*. Chicago: University of Chicago Law Review, 19, n.º 3, 1952, com tradução castelhana sob o título de *El Impuesto Progressivo: Un tema Difícil*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

BOCCALATTE, Silvio. “La flat tax è incostituzionale?”, in *IBL Focus*, 2005, núm. 9.

BOLTANSKI, Luc; THÉVENOT, Laurent. *De la Justification – Les économies de la grandeur*. Paris: Gallimard, 1991.

BRADFORD, David. *Untangling the Income Tax*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1999.

BRAGUES, Georges. *A Crise de Portugal Papel da Social-Democracia,* Gabinete de Estudos Gonçalo Begonha, 2012.

BROCHIER, Hubert. *Finances Publiques et Redistribution des Revenues*. Paris: Colin, 1950.

BROCHIER, Hubert; TABATONI, Pierre. “Économie Financière”, in *Thémis*. Paris: PUF, 1959.

BROOK, Anne-Marie; LEIBFRITZ, Willi. *Slovakia's Introdution of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms*, ECO/WKP/2005/35, OCDE, 2005.

BROU, Daniel; COLLINS, Kirk A. “Winning at Hide and Seek: The Tax Mix and the informal Economy”, in *Canadian Tax Journal*, 49/6, 2001.

BROUTHERS, Keith D. “Institutional, Cultural and Transaction Cost Influences on Entry Mode Choice and Performance”, in *Journal of International Business Studies*, 33/2, 2002.

BROWNING, Edgar K.; BROWNING, Jacquelene M. “Why not a True Flat Rate Tax?”, in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985.

BUCHANAN, James M. *Cost and Choice: An Inquiry in Economic Theory*. Illinois: University of Chicago, 1969, com uma tradução para o português sob o título *Custo e Escolha, Uma Indagação em Teoria Económica*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1993.

BUCHANAN, James M. "The Power to Tax", in *The Collected Papers*, vol. 9. Indianapolis: Liberty Found, 1999.

BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*. Cambridge, Mass: MIT Press, 1999.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda Y Derecho*, vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Lecciones de Derecho Financero*, 9.ª ed. Madrid: Universidad Complutense, 1991.

BULLOCK, Charles. *Economic Essays*. Cambridge, Havard: Havard University Press, 1946.

BURCKHARDT, Jacob. *The Civilization of the Renaissance in Italy*. London: Penguin Books, 1990.

BURKE, Edmund. *Reflections on the Revolution in France.* Harmondsworth, Middlesex: Penguin Books, 1986, com uma tradução para o português sob o título *Reflexões sobre a revolução em França*. Brasília, Brasil: Editora da Universidade de Brasília, 1982.

BURN, Peter. *How Highly Taxed Are We? The Level and Composition of Taxation in Australia and the OECD,* Perspectives on Tax Reform Australia: Centre for Independent Studies, 2004.

CABRÉ, José Maria Durán. *The Flat Tax: Theoretical Study and Empirical Analysis of the Redistributive Effect in Spain*, VII Encuentro de Economía Pública: hacienda pública y recursos humanos, Universidad de Barcelona, 2000.

CADILHE, Miguel. *O Sobrepeso do Estado – Uma Proposta Conceitual e Administrativa*. Porto: Editora Fubu, 2005.

CAIRNES, John Elliot. *The Character and Logical Method of Political Economy*. London: Macmillan and Co., 1888, acessível em https://ia802707.us.archive.org/1/items/characterandlog00cairgoog/characterandlog00cairgoog.pdf.

CALLERO, Peter L. *The Myth of Individualism: How Social Forces Shape Our Lives.* Lanham, MD: Rowman & Littlefield, 2009.

CALVO, Manuel Lagares [presidente da comissão de especialistas]. *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. Madrid, 2014.

CAMPOS, Diogo Leite. "A Justiça e Arrecadação nos Impostos Portugueses – Um sistema esgotado", in *Sistema Tributário do Estado dos Cidadãos.* Coimbra: Almedina, 2006.

CAMPOS, Diogo Leite de. "As Garantias dos Contribuintes: A Terceira Geração, in *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos.* Coimbra: Almedina, 2006.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 1977.

CANINA, Attilio Garino. *Corso di Scienze delle Finanze*. Turim: ed. Giappichelli, 1950.

CANOTILHO, Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.ª ed., revista, Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1999.

CANTERBERY, Ray E.; COOK, Eric W.; SCHMITT, Bernard A. "The Flat Tax, Negative Tax, and VAT: Gaining Progressivity and Revenue", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985.

CARREIRA, Medina. *Uma Reforma Fiscal Falhada*. Lisboa: Editora Inquérito, 1989.

CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

CATARINO, João Ricardo. "Para uma Teoria Política do Tributo", in *Cadernos de CTF*, n.º 184, Lisboa, 1999.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual.* Coimbra: Almedina, 2008.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2012.

CHAMLEY, Christophe. "Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives", in *Econometrica*, v. 54, n. 3, p. 607-622, 1986.

CHITTENDEN, F.; FOSTER, H.; SLOAN, B. *Taxation and Red Tape: The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*. London: Institute of Economic Affairs (Great Britain), 2010.

CHOMSKY, Noam. *Neoliberalismo e Ordem Global – Crítica ao Lucro.* Lisboa: Editorial Notícias, 2000.

CLASTRES, Pierre. "Liberté, Malencontre, Innommble", in Étienne La Boétie, *Le discours de la Servitude volontaire,* Paris: Editions Payot, 2002 [1976].

COCIVERA, Benedetto. *Principii di Diritto Tributario,* vol. I. [s. l.]: Dott. A. Giuffrè Editore, 1959.

COLE, George Douglas Howard. *History of Socialist Thought*. Londres: MacMillan & Co., 1959, 1971.

CONSTANT, Benjamin. *A liberdade os antigos comparada com a dos modernos*. Silveira: Book Builders, 2016.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COOK, Eric W. "Revenue and Distributional Impacts of the Hall-Rabushka Flat Tax Proposal", in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2,* 1985.

CORCUFF, Philippe. *Filosofia Política,* coleção saber. Mem Martins: Publicações Europa-América, 2003.

COSCIANI, Cesare. *Instituzioni di Scienza delle Finanze,* 8.ª ed. Torino: UTET, 1979.

COSCIANI, Cesare. *Scienza Della Finanze*, 8.ª ed. Turim: UTET, 1991.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1992.

CRUZ, José Neves. *Análise Económica da Procura no Mercado Político.* Porto: Vida Económica, 1998, 2009.

CRUZ, José Neves. *Economia e Política: Uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública*, Coimbra, 2008.

CRUZ, José Neves. "Desafios Jurídicos, Económicos e Políticos às Crises Mundiais", in *Homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, ed. Rui Pinto DUARTE; Assunção CRISTAS; Marta Tavares de ALMEIDA; José Lebre FREITAS; Vítor Pereira das NEVES. Coimbra: Almedina, 2011.

CUNHA, J. Silva. *História Breve das Ideias Políticas*. Porto: Lello e Irmão, 1981.

CUNHA, Paulo Ferreira da. *Lições de Filosofia Jurídica: Natureza e Arte do Direito.* Coimbra: Almedina, 1999.

CUNHA, Paulo Pitta e. *A Reforma Fiscal*. Lisboa: Dom Quixote, 1989.

DALTON, Hugh. *Principles of Public Finance.* London: George Routledge & Sons, Ltd, 1922.

DE BASTO, Xavier. "O Imposto Negativo de Rendimento", in *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XVI, 1973.

DE VITI DE MARCO, Antonio. *Principi di Economia Finanziaria.* Turim: Giulio Einaudi Editore, 1934, 1939, 1953.

DEL VECCHIO, Giorgio. *Justice*. Ed. A. H. Campbell. London: Edinburgh University Press, 1956.

DEVEREAUX, Michael; FREEMAN, Holder. "A general neutral profits tax", in *Fiscal Studies*, v. 12, n. 3, p. 1-15, Aug. 1991.

D.G.C.I. *Simplificação do Sistema fiscal português: relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças, de 20 de abril de* 2005. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007.

DIAMOND, Peter; SAEZ, Emmanuel. "The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations", in *Journal of Economic Perspectives*, v. 25, n. 4, p. 165-190, 2011.

DÓRIA, António Roberto Sampaio e. *Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DOURADO, Ana Paula. "O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa", in *Cadernos de CTF*, n.º 307/309, Lisboa, 1995.

DUPUY, Jean-Pierre. "Égalité, équité et confusion", in *Libération*, de 27-02-1995.

DWORKIN, Ronald. *Los Hombres Detrás de las Ideas, Filosofia y Politica – Diálogo con Ronald Dworkin.* México: Fondo de Cultura Económica, 1994.

EDGEWORTH, F. “The Pure Theory of Taxation III”, *Economic Journal* 7, 1897.

EDMISTON, K.; MUDD, S.; VALEV, N. “Tax structures and FDI: the deterrent effects of complexity and uncertainty”, William Davidson *Working Paper Number 558*, William Davidson. Institute at The University of Michigan Business School, 2003. Acessível em http://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/39943/wp558.pdf?sequence=2.

EGGER, John B. “The FLANVAT as Tax Reform”, in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985.

EINAUDI, Luigi. *Principii di Scienza della Finanza*, 4.ª ed. Turim: Giulio Einaudi Editore, 1948.

ELSTER, Jon. “Some Unresolved Problems in the Theory of Rational Behavior”, in *Acta Sociologica*, Vol. 36, Issue 3, julho, 1993.

ESPADA, João Carlos. “A Tradição de Liberdade e a sua Memória: Razão da sua Importância”, in *Liberalismo: o Antigo e o Novo*. Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais, Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa, 2001.

ESPADA, João Carlos. *Ensaio Sobre a Liberdade*. Cascais: Principia, 2002.

EVANS, Chris. “The operating costs of taxation: a review of the research”, in *Economic Affairs*, 21 (2), 2001.

EVANS, C. “Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs”, in *eJournal of Tax Research*, 1 (1), 2003.

EVANS, C. "Tax Governance Issues: Managing System Complexity", Economic Papers, in *A journal of applied economics and policy*, 2012, 31.

EVANS, C.; TRAN-NAM, B. “Managing tax system complexity: Building bridges through pre-filled tax returns", in *Australian Tax Forum*, 25(2), 2010.

FASIANI, Mauro. *Principii di Scienza delle Finanze*, vol. II. Turim: G. Giappichelli editore, 1941.

FAVEIRO, Vítor António Duarte. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português, Imposto Sobre o Rendimento.* Coimbra: Coimbra Editora, 1986.

FAVEIRO, Vitor. *Fiscalidade Nacional Contemporânea.* Lisboa: Ministério das Finanças, 1964

FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito.* Coimbra: Almedina, 2005.

FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. *A crise do sistema democrático ocidental: A degradação da confiança dos jovens nas instituições democráticas*, in “Administración Pública, Juventud y Democracia Participativa”, Rubén Miranda Gonçalves (Coord.), 1.ª ed. Santiago de Compostela: Xunta de Galicia, 2016.

FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. "A Economia Digital: o enquadramento, os problemas e os desafios que se colocam aos sistemas fiscais", in *Revista Portuguesa de Contabilidade*, n.º 32. Porto: Ginocar Publicações, março, 2019.

FERREIRA, Rui M. Zeferino. "A modificação dos modelos de governação do Estado: A utilização das «*sunset clauses*», in *Direito na Lusofonia, Diálogos constitucionais no espaço lusófono*, Mário Ferreira Monte, *et al.* (coord.). 3.º Congresso Internacional de Direito na Lusofonia. Braga: Escola de Direito da Universidade do Minho, 2016.

FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. "Apontamentos acerca do problema da dívida pública portuguesa do século XXI", in *Cadernos de Dereito Actual.* Santiago de Compostela: núm. 5, 2017.

FERREIRA, Rui Miguel Zeferino Ferreira. "O Individualismo: o pilar para a construção de um estado de liberdade", *Revista Jurídica*, v. 4, n. 45. Curitiba: UNICURITIBA, 2016.

FERREIRA, Rui Miguel Zeferino. "Os grupos de interesse e a sua intervenção nas políticas públicas: regulamentação e supervisão através do estudo do sistema dos Estados Unidos da América", in *Cadernos de Dereito Actual.* Santiago de Compostela: núm. 3, 2016.

FERREIRA, Rui Miguel Zeferino; VEIGA, Fábio da Silva. "O interesse público tributário: Os limites jurídico-constitucionais ao princípio do interesse público", in *O direito constitucional e o seu*

papel na construção do cenário jurídico global. Barcelos: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 2016.

FERREIRA, Rui Miguel Zeferino; VEIGA, Fábio da Silva. "The Revolution of the Tax System based on Flat Tax", in *Athens Journal of Law*, Vol. 2, n.º 4. Athens: Athens Institute for Education and Research, Out. 2016.

FICHTE, Johann Gottlieb. *Contributions pour rectifier le jugement du public sur la Révolution française*. Tradução de J. Barni [1859], com uma apresentação de M. Richir, sob o título *Considérations sur la Révolution française.* Paris: Payot, 1974.

FLORA, Federico. *Manuale della Scienze delle Finanze*, 4.ª ed.. Livorno: Raffaello Giusti, 1912.

FOLSON JR., Burton *The "*Progressive Income Tax in US. History, Our Economic Past", in *Ideas of Liberty*, vol. 53, n.º 5. EUA: Foundation for Economic Education, 2003.

FORBES, Steve. *Flat Tax Revolution, using a postcard to abolish the IRS.* Washington DC: Regnery Publishing Inc., 2005.

FOSTER, M.; PEARSON, M. *Income Distribution and Poverty in the OCDE Area: Trends and Driving Forces*. Paris: OECD Economic Studies, n.º 34, 2002.

FOSTER, M.; D'ERCOLE, Mira. *Income Distribution and Poverty in OECD Countries in the Second Half of 1990's.* Paris: OCDE Social, Employment and Migration, Working Paper, n.º 22, 2005.

FRANCO, António Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª ed., Coimbra: Almedina, 2004.

FRANCO, António L. de Sousa. *Manual de Finanças Públicas e de Direito Financeiro*, vol. I. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

FREY, Bruno S.; EICHENBERGER, Reiner. *The New Democratic Federalism for Europe – Functional, Overlapping and Competing Jurisdictions*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 1999.

FREY, Bruno S. "A new concept of European federalism", in *LEQS working paper*, 03/2009, 2009.

FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. *Freedom to Choose*. New York: Harcourt Brace Jovanovitch, 1979, com edição portuguesa Publicações Europa-América, sob o título *Liberdade para Escolher*, Lisboa, 1980; e ***Liberdade Para Escolher*.** Alfragide: Lua de Papel, 2012.

FRIEDMAN, Milton. ***Capitalism and Freedom*.** Chicago: The University of Chicago Press, 1962.

FRIEDMAN, Milton. "The Methodology of Positive Economics", in *Essays in Positive Economics*. Chicago: University of Chicago Press, 1966.

FRIEDMAN, Thomas. "Our One-Party Democracy", in *New York Times*. New York, 8 setembro de 2009.

FRIEDMAN, Milton. "Why a Flat Tax Is Not Politically Feasible", in *Wall Sreet Journal*. New York, 30 março 1995.

GALBRAITH, J. Kenneth. *The Affluent Society*. Boston: [s. e.], 1969.

GANDHI, Ved; EBRILL, Liam; SHOME, Parthasrathi, *et. al. Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*. Washington DC: International Monetary Fund, 1987.

GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias. *Da Justiça Administrativa em Portugal – sua origem e evolução*. Lisboa: UCE, 1994.

GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias. *Estudos sobre o Princípio da igualdade*. Coimbra: Almedina, 2005.

GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias. *Princípio da igualdade. Fórmula Vazia ou fórmula "Carregada de Sentido"*, Separata do BMJ n.º 358, Lisboa, 1987.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GARCÍA NOVOA, César. "La Financiación Del Gato Sanitario", in *Direito à Saúde*, Isa Filipa António de Sousa (Coord.). Lisboa: Juruá Editorial, 2017.

GARCÍA NOVOA, César. "Relatoría General. La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla", in ILAD/AVDT, *Memorias, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Venezuela, 2008.

GELLNER, Ernest. *Nations and Nationalism*. Oxford: Blackwell Publishers, 1983.

GERARDIN, Émile. *L'impôt*, 6ª ed. Paris: A librairie nouvelle, 1852.

GIANNINI, Achille Donato. “L’accertamento dell’imposta”, in *Rivista italiana di diritto finanziario*, a. 6, n.º 4/5. Milão: Giuffre, Gia Publ., 1942.

GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principi dela Capacità Contributiva.* Milão: Dott. A. Guiffrè Editore, 1961.

GIARDINA, Emilio. *The crisis of the fiscal state*. Scritti scelti. Milano: Franco Angeli, 2008.

GIBBON, Edward. *The History of the Decline and Fall of the Roman Empire*, ed. J.B. Bury, Vol. 4. New York: Fred de Fau and Co., 1906. Acessível em https://oll.libertyfund.org/titles/1371.

GIDDENS, Anthony. *Capitalismo e moderna teoria social*. Lisboa: Editora Presença, 1994.

GODKIN, Edwin Lawrence. “Aristocratic Opinions of Democracy”, in *Problems of Modern Democracy: Political and Economic Essays*, 3.ª ed. New York: Charles Scribner’s Sons, 1898.

GONÇALVES, N. *Economia Paralela.* Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

GONÇALVES, N. “A Economia não Registada em Portugal”, in *Observatório de Economia e Gestão da Fraude*. Porto: Edições Húmus, 2010.

GONZALEZ, Eusebio; PERÉZ DE AYALA, José Luís. *Curso de Derecho Tributario*, 2.ª ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

GRAY, C.; BANNOCK, G. *Government Regulation and the Small Firm*, Institute for Small Business and Entrepreneurship, 2005.

GRAY, John. "Social Injustice: What Hayek Taught Communist, He can Now Teach Us", in *Revista Crisis*, n.º 8, setembro, 1990.

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

GREENBERG, Deena. "The Flat Tax: Na Examination of the Baltic States", in CUREJ: *College Undergraduate Research Electronic* Journal, Universidade da Pensilvânia, 01 de Março 2009. Acessível em http://repository.upenn.edu/curej/130.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princippi di Politica, Diritto e Scienza della Finanze*. Pádua: Cedam, 1929.

GRIZIOTTI, Benvenuto. "Studi di Diritto Tributario", in *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociale della R. Universitá de Pavia*, Vol. XII, 1928.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: Roque Depalma ed., 1959, respeitante à tradução do original sob o título *Primi Elementi di Scienza della Finanze*, 6.ª ed., Milão: Dott. A. Guiffrè, 1957.

GRONDONA, Mariano. *Bajo El Imperio de Las Ideas Morales – El Desarrollo Moderno como Fenómeno Social*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1987.

GRÖPL, Christoph. "Schwächen des Haushaltsrechts – Wege zu einer nachhaltigen Finanzwirtschaft", *Die Verwaltung*, 2006/2.

GUILLARME, Bertrand. *Rawls el l'égalité démocratique.* Paris: PUF, 1999.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal Emergente da Obrigação de Imposto*. Lisboa: Vislis, 2006.

GWARTNEY, James D. "Supply-Side Economics", *in* David R. Henderson, *Concise Encyclopedia of Economics,* 2.ª ed. Indianapolis: Library of Economics and Liberty, 2008.

GWARTNEY, James; LONG, James. "Is the flat tax a radical idea?", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2,* 1985.

HAGEMANN, Robert P.; JONES, Brian R.; MONTADOR, R. Bruce. *Tax Reform in OECD Countries: Motives, Constraints and Practice*, Economic Studies, n.º 10. Paris: OCDE, 17 de maio de 1988.

HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin. "The Route to a Progressive Flat Tax", *Cato Journal,* 5 (1985), 465-476.

HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin. *The Tax Flat*, Stanford: Hoover Institution Press, 1985, 1995, 1999, 2007.

HARBERGER, Arnold C. "The ABC's of Corporate Tax Incidence", in *Tax Policy and Economic Growth*. Washington D.C.: American Council for Capital Formation, 1994.

HARRISON, Joseph. *An Economic History of Modern Spain.* Manchester: Manchester University Press, 1978.

HARTMAN, David A. *Does Progressive Taxation Redistributive Income?*. Texas, EUA: IPI – Institute for Policy Innovation, Policy Report n.º 162, *The Road Map do Tax Reform Series*, fevereiro de 2002.

HARTMAN, David A.; CARLSON, Allan. *How the Tax Code Discriminates the Traditinal Family*, Institute for Policy Innovation, Centre for Tax Analysis, doc. n.º 189, 2002.

HAYEK, Friedrich A. (trad. Luis Reig Albiol). *Derecho, Legislacion y Libertad*, Vol. III. [SL]: Union Editorial, S.A., 1982.

HAYEK, Friedrich. *Law, Legislation and Liberty, a New Statement of the Liberal Principles of Justice and Political Economy*, vol. I. London: Henly: Routledge & Kegan Paul, 1993.

HAYEK, Friedrich. *Law, Legislation, and Liberty, The Mirage of Social Justice*. London, Henly: Routledge & Kegan Paul, 1993.

HAYEK, Friedrich. *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas.* Chicago: University of Chicago Press, 1978.

HAYEK, Friedrich. *Studies in Philosophy, Politics and Economics.* London: Routledge & Kegan Paul, 1978.

HAYEK, Friedrich A. *O Caminho para a servidão*. Lisboa: Edições 70, 2014.

HAYEK, Friedrich. *The Constitution of Liberty*. London: Routledge & Paul Kegan Ltd., 1960, 1990.

HAYEK, Friedrich. *The Road to Serfdom*. London: Routledge, 1944, reimpressão de 1991.

HEIMANN, E. *Rationalism, Christianity and Democracy*. Heidelberg: *Festgabe für Alfred Weber*, 1949.

HERNANDÉZ PACHECO, Javier. "Reflexiones sobre el Sentido Humano del Capitalismo", in *Cuadernos del Pensamiento Liberal*, n.º 9. Madrid: Unión Editorial, 1987.

HERNANDEZ, Valentin Edo. "La propuesta tributaria de un impuesto único de Sancho de Moncada", in *Revista de Historia Económica*, ano 7, n.º 2, supl., 1989.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. "La irrelevância jurídica del concepto constitucional del tributo", in *Quincena Fiscal*, n.º 21-22, 2003.

HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts Deustschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1980.

HIMMELFARB, Gertrude. "A Ideia de Compaixão: O Iluminismo Inglês contra o Iluminismo Francês", in *Nova Cidadania*, n.º 12, Ano III, abril/junho, 2002.

HIRSCHMAN, Albert O. *Exit, Voice and Loyalty. Responses to Decline in Firms, Organizations, and the* States. Cambridge MA: Harvard University Press, 1970.

HOBBES, Thomas. Leviatã, 4.ª Ed. Lisboa: INCM, 2010.

HOBBES, Thomas. *De Cive*. Tradução para língua portuguesa *O Cidadão*, 2.ª Ed. São Paulo, Brasil: Martins Fontes, 1998.

HOBHOUSE, Leonard T. *Elements of Social Justice e Liberalism*. Barcelona: Editorial Labor, 1927, com tradução espanhola de Julio Calvo Alfaro.

HODGE, Scott A. *The Case for a Single Rate-Tax: Why our Progressive Tax Code is Inconsistent with the Changing Face of American Taxpayers,* Tax Foundation, 19.4.2005.

HOFFMANN, Rodolfo. "O índice de desigualdade de Theil-Atkinson", in *Brazilian Review of Econometrics*, vol. 11, n.º 1, 1991.

HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro,* 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1951.

HOMEM, António P. Barbas. *O Justo e o Injusto*. Lisboa: [s.e.], 2002.

HUME, David. *An Enquiry Concerning the Principles of Moral*. Oxford: Clarendon Press, 1975.

HUME, David. "Of Parties in General", in *David Hume, Political Writings.* Indianapolis: Hackett, 1994

HUTCHISON, Terence. *On the Methodology of Economics and the Formalist Revolution*. [s.l.]: Edward Elgar, Pub., 2000.

IVANOVA, Anna; KEEN, Michael; KLEMM, Alexander. *"*The Russian Flat Tax Reform*",* in *IMF Working Paper n.º 05/16*, Fundo Monetário Internacional, janeiro de 2005.

JAMES, S.; NOBES, C. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. [s.l.]: Prentice Hall, 2000.

JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, 2.ª ed. Buenos Aires: Abbeledo-Perrit, 1971.

JELLINEK, Georg. *Teoría General del Estado*. Tradução de Fernando de los Rios Urruti. Granada: Comares, 2000.

JEZE, Gaston. *Cours de Finances Publiques.* Paris: Libraire-Éditeur, 1934.

JOÃO PAULO II. *Centesimus Annus*, 1991.

JOÃO PAULO II. carta encíclica *Sollicitudo Rei Socialis*, 1987.

JONES, Ben; SEABROOK, Susan; SCILIBERTO, Sebastiano; *et. al.* "Taxing of the digital economy: Unilateral measures", in *Tax Journal*, 1389. 2 de março, 2018.

JOUNEVEL, Bertrand De. *The Ethics of Redistribution*. Cambridge: University Press, 1952, com tradução para a língua portuguesa sob o título *A Ética da Redistribuição.* Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1996.

JOUSTEN, A. "SMEs and the Tax System: What is so different about them?", in *CESifo Forum* 2/2007, 2007.

JUDD, Kenneth L. “Redistributive taxation in a simple perfect foresight model”, in *Journal of Public Economics*, v. 28, n. 1, p. 59-83, 1985.

KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*, 5.ª ed. London: Unwin University Books, 1969; Brookfield: Gregg Revivals, 1993.

KANT, Emmanuel. *Antropologia do Ponto de Vista Pragmático*. Tradução de A. Renaut. Paris: GF-Flammarion, 1993.

KANT, Emmanuel. *Ideia de Uma História Universal do Ponto de Vista Cosmopolita*, ed. bilingue alemão/português. Tradução de Rodrigo Naves e Ricardo R. Terra. São Paulo, Brasil: Brasiliense, 1986 [1784].

KANT, Emmanuel. *Teoría y Praxis*, Tradução de Carlos Correas, 3ª ed. Buenos Aires: Leviatán, 2008.

KAPLOW, Louis. *The theory of taxation and public economics*. New Jersey: Princeton University Press, 2008.

KEEN, Michael; KIM, Yitae; VARSANO, Ricardo. *The "Flat Tax(es)", Principles and Evidence,* WP/06/218, 2006.

KENDRICK, M. *Public Finance – Principles and Problems*. Boston: Hougthon Mifflin Comp., 1951.

KENDRICK, M. “The Ability to Pay Theory of Taxation”, in *The American Economic Review*, Vol. XXIX, n.º 1, Março, 1939.

KERSTENETZKY, Célia L. *Human Action, not Human Design?*. [s. l.]: Mimeo, 2002.

KEYNES, John Maynard. *The General Theory of Employment, Interest and Money*. Londres: Donald Moggridge, 1936; Londres: MacMillan & Co. Ltd., 1964.

KEYNES, John Maynard. *The Means to Prosperity*, in by J.M. Keynes, *et al.*, 1933.

KIRCHHOF, Paul. *Einkommensteuergesetzbuch: ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer*. Heidelberg: C. F. Muller Verlag, 2003.

KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit.* München, Wien: Carl Hanser, 2004.

KOUROUTAKIS, Antonios; RANCHORDÁS, Sofia. *Temporary De-Jurification: Sunset Clauses at a Time of Crisis*. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2594307.

KURRILD-KLITGAARD, P. "Opting-Out: The Constitutional Economies of Exit", in *American Journal of Economics and Sociology*, 61/1, 2002.

KUKATHAS, Chandran; PETIT, Philip. *Rawls – Uma Teoria da Justiça e seus Críticos*. Lisboa: Gradiva, 2005.

KYMLICKA, Will. *La política vernácula. Nacionalismo, multiculturalismo y ciudadanía.* Barcelona: Paidós, 2003.

LA BOÉTIE, Étienne (1530-1563). *Le Discours de La Servitude Volontaire ou Le Contr'un,* Transcrição de Charles Teste (1836). Québec, Canadá: Ed. revista, 2009.

LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*. [s. l.]: Dott. Giuffrè Editore, 1968.

LAAR, Mart. *Estonia: Little Country that Could.* London: Centre for Research into Post-Communist Economies, 2002.

LAAR, Mart. *The Estonian Economic Miracle,* in Backgrounder. Washington DC: The Heritage Foundation, 7 Agosto, 2007.

LAMBSDORFF, Johann Graf. "Making Corrupt Deals: Contracting in the Shadow of the Law", in *Journal of Economic Behavior and Organization,* 48/3, 2002.

LAMBSDORFF, Otto Graf. *Freiheit und Soziale Verantwortung – Grundsatze Liberaler Sozialpolitik.* Frankfurt: F.A.Z – Buchverlag editora, 2001.

LAURENT, Éloi. *Economic consequences of the size of nations, 50 years on*. Paris: OFCE Document de Travail 2008-26, 2008.

LEE, Dwight R. "Are politicians interested in honest tax reform?", in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2*, 1985.

LETWIN, William. *Against Equality*. London: Macmillan, 1983.

LINCOLN, Abraham. "Lincolm on Democracy", *Discurso de 1854.* Fordhem: University Press, New York, 2004.

LIVI, Livio. *Scienza delle Finanze.* Florença: Editrice Universitaria, 1948.

LOCKE, John. *Ensaio sobre o Entendimento Humano*, volume I, 4.ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2010 [1690].

LOCKE, John. *Two treatises of government*, 2ª ed. Cambridge: University Press, 1967.

LONGOBARDI, Ernesto. *L'ésperienza della Francia e della Gran Bretagna: Quali indicazioni per la Politica Tributária*. Milão: ed. Franco Angeli, 1984.

LOPES, Cidália Maria da Mota. "Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Portugal", in *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1 (10), 2012.

LOPES, Cidália Maria da Mota. *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? – Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina, 2008.

LOPES, Cidália Maria da Mota. "Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões", in *Fiscalidade*, 13/14, 2003.

LOPES, Cidália Maria da Mota. "The Portuguese Tax System: Complexity And Enforceability", in *Revista Universo Contabil*, 4 (4), 2008.

LUCAS, Robert. "Supply-side economics: an analytical review", in *Oxford Economic Papers*, v. 42, n. 2, p. 293-316, 1990.

LUGAN, Jean-Claude. *La Systémique Sociale*, Paris: PUF, 1993.

LUKES, Steven. *Individualism*. Oxford: Basil Blackwell, 1973.

LUND, Brian. *Understanding State Welfare; Social Justice or Social Exclusion*. London: Sage Publications, 2002.

LYNCH, Alberto Benegas. *La Justicia Social como Antítesis de la Justicia*. Buenos Aires: Contribuciones, año XVII, n.º 3 (67), septiembre, 2000.

LYNCH, Alberto Benegas. *Los Impuestos Progressivos son regressivos.* [s. l..]: ESEADE, [s. d.].

MACEDO, Ubiratan Borges de. *Liberalismo e Justiça Social*. São Paulo: Ibrasa, 1995.

MACHADO, João Baptista. *Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador*. Coimbra: Almedina, 1989.

MALTEZ, José Adelino. *Princípios de Ciência Política – Introdução à Teoria Política*. Lisboa: ISCSP, 1996.

MALTEZ, José Adelino. *Princípios de Ciência Política II, o Problema do Direito: Elementos de Filosofia do Direito e da História do Pensamento Jurídico*. Lisboa: ISCSP, 1998.

MALTEZ, José Adelino. *Princípios Gerais de Direito. Uma Perspectiva Politológica*, Tomo I. Lisboa: Associação de Estudantes do ISCSP, 1991/1992.

MARBACH, Fritz. *Zur Frage der wirtschaftlichen Staatsintervention.* Bern: A. Francke AG, [s. d.].

MARÍN QUEMADA, José María; GARCÍA-VERDUGO SALES, Javier. *Bienes Públicos Globales, Política Económica e Globalización*. Barcelona: Ariel Economia, 2003.

MARSHALL, Alfred. *Principles of Economics*, Great Minds Series. Amherst, New York, USA: Prometheus Books, 1997.

MARTELLO, Tullio. *L'imposta Progressiva in Teoria ed in Pratica,* 2.ª ed. Turim: Unione Tipografico Editrice, 1895.

MARTIN, P. *Tax Cuts Don't Make Us Work Harder*, The Sidney Morning Herald, de 30.03.2005.

MARTINO, Antonio. "*Flat Tax. Una e bassa, l'aliquota sana*", in *Libero*, de 02 de outubro de 2007.

MARTINO, Antonio. "L'evasione si batte con la flat tax", in *La Stampa*, de 22 de setembro de 2005.

MARTINO, António. "Una sola aliquota. La rivoluzione fiscale deve partire da qui", in *Libero*, de 24 de agosto de 2005.

MARTINO, António. "Quanto più si tassa, tanto meno si produce. Ecco come lo Stato strangola lo sviluppo", in *Il Foglio*, de 30 de março de 2006.

MARTINS, A. "A Complexidade do Sistema Tributário: Uma inevitabilidade económica?", in *Fisco*, 119/121, 2005.

MARX, Karl. "A Contribution to the Critique of Hegel's Philosophy of Right", in *Karl Marx: Early Writings, trans. Rodney Livingstone and Gregor Benton*. New York: Vintage Books, 1975.

MARX, Karl. *Contribuição para a crítica a economia política, Introdução,* [s.l.: s.d.].

MARX, Karl. *Grundrisse: Foundations of the Critique of Political Economy*. London: Penguin Books, 1993.

MASÈ-DARI, E. *La Imposta Progressiva – Indagini di Storia e D'economia Della Finanza.* Turim: Fratelli Bocca Editori, 1897.

MASSO, Fabiano Donlenc Del; MIRANDA GONÇALVES, Rúben; FERREIRA, Rui. "A re(invenção) do Estado do Século XXI: O regresso ao liberalismo como suporte do sistema democrático", in *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano I, v. I. Lisboa: Editorial Juruá, 2015.

MATEUS, Abel. *Economia Portuguesa*, 3.ª ed. Lisboa: Editorial Verbo, 2006.

MAZZOLA, Ugo. *L'imposta Progressiva in Economia Pura e Sociale*. Pavia: [s. e.], 1895.

MCKEE, M. J. Visser; SAUNDERS, P. G. *Marginal Tax Rates on the Use of Labour and Capital in OECD Countries*, Economic Studies, n.º 7, 1986.

MENGER, Carl. *Investigations Into the Method of The Social Sciences With Special Reference to Economics*. New York, London: New York University Press, 1985. Acessível em https://mises.org/sites/default/files/Investigations%20into%20the%20Method%20of%20the%20Social%20Sciences_5.pdf.

MERIGO, Eduardo. "Spain", *The European Economy – Growth and Crisis*, Andrea Botho (Eds.). New York: Oxford University Press, 1982.

MERQUIOR, José Guilherme. *Liberalism, old and New.* Boston: Twayne, 1991, com tradução para a língua portuguesa sob o título *O Liberalismo Antigo e o Moderno.* Rio de Janeiro: editora Nova Fronteira, 1991.

MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. *A Quarta Revolução: A Corrida Global para Reinventar o Estado*, 1.ª ed. Alfragide: D. Quixote, 2015.

MILANOVIC, Branko. *The Haves and the Have-Nots*. New York: Basic Books, 2011.

MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*. London: John W. Parker, West Strand, 1848, acessível em https://books.google.pt/books?id=hloBAAAAQAAJ&dq=editions:t7zOpA7-edsC&pg=PR1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=true.

MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy,* in *The World's Classics*, Jonathan Riley (ed.). New York: Oxford University Press, 1994.

MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, com tradução para o português, sob o título *Princípios de Economia Políticas, Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social*, Vol. I, Luiz João Baraúna [trad.]. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996.

MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*. Lisboa: Edições 70, 2006.

MILL, John Stuart. *Utilitarismo* 1ª ed. Lisboa: Gradiva, 2005.

MINARIK, Joseph J. “Semantics of the Flat Rate Tax and Tax Reform”, in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2*, 1985.

MINC, Alain. *La France de L’an 2000, Commissariat général du Plan*. Paris: Editions Odile Jacob, La Documentation française, 1994.

MIRANDA, Jorge. *A Constituição de 1976,* vol. II. Lisboa: [s. e.], 1978.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional: Actividade Constitucional do Estado,* 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

MIRRLEES, James. “An exploration in the theory of optimal income taxation”, in *Review of Economic Studies*, v. 38, p. 175-208, 1971.

MIRRLEES, James. “The Theory of Optimal Taxation”, *in* K. Arrow; M. Intriligator (ed.), *Handbook of Mathematical Economics*, Vol III. Amsterdam: North-Holland, 1986.

MIRRLEES, James; ADAM, S.; BESLEY, T.; *et al.* "Tax by Design: the Mirrlees Review”. Oxford University Press: September, 2011.

MIRRLEES, J.; Adam, S.; BESLEY, T.; *et al.* "The Mirrlees Review: a proposal for systematic tax reform", in *National Tax Journal*, 65 (3), 2012.

MISES, Ludwig von. *Ação Humana, Um Tratado de Economia*, 3.º ed. Revista. EUA: Yale University Press, 1966. Acessível em https://mises.org.br/Ebook.aspx?id=44.

MISES, Ludwig von. *Socialism: An Economic and sociological analysis*. New Haven: Yale University Press, 1951; Indianapolis: Liberty Fund, 1981.

MISES, Ludwig von. *Teoria e História, Uma Interpretação da Evolução Social e Económica*, 1.ª ed. São Paulo, Brasil: Mises Brasil, 2014. Acessível em https://mises.org.br/Ebook.aspx?id=100.

MITCHELL, Daniel. *Baltic Beacon,* Wall Street Journal Europe, 20 junho, 2007.

MITCHELL, Daniel. *Flat World, Flat Taxes.* Washington DC: The Cato Institute, 2007.

MITTCHELL, D. *The global flat tax revolution*. Washington: The Cato Institute, Jul./Aug. 2007.

MITSCHKE, Joachim. *Politische Potionen der Bergergeld-Konzeption*. [s. l.]: Fundação Friedrich-Naumman, 2001.

MONROE, Arthur. *Early Economic Thought.* Cambridge, Havard University Press, 1927.

MOORE, David. *Slovakia's 2004 Tax and Wefare Reforms*, WP/05/133, IMF, 2005.

MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis* [*L' Espirit des Lois*]. Lisboa: Edições 70, 2011.

MOREIRA, José Manuel. *Filosofia e Metodologia da Economia em F. A. Hayek, ou a Redescoberta de um Caminho Terceiro para a Compreensão e Melhoria da Ordem Alargada de Interação Humana*. Porto: Publicações da Universidade do Porto, 1994.

MOREIRA, José Manuel. *Liberalismos: Entre o Conservadorismo e o Socialismo.* Lisboa: PF, 1996.

MORRIS, Colin. *The Discovery of The Individual 1050–1200.* London: University of Toronto Press, 1987.

MOSCHETTI, Francesco. "La Capacità Contributiva", in *Trtatto di Diritto Tributario,* Andrea Amatucci (coord.), Vol I. Pádua: CEDAM, 1994.

MURPHY, Richard. *A Flat Tax for the UK: The Implications of Simplification.* London, UK: Association of Chartered Certified Accountants, 2006.

MUSGRAVE, Richard A. "Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology", in *Journal of Evolutionary Economics*. Berlin: Springer-Verlag, 1992.

MUSGRAVE, Richard. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill, 1959.

MUSGRAVE, Richard A. "Progressive taxation, equity, and tax design", In: SLEMROD (Org.). *Tax progressivity and income inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Pratice,* 5ª ed. New York: McGraw-Hill Book Co., 1989, com tradução para a língua portuguesa sob o título *Finanças públicas*: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980.

MYERS JR.; Samuel L. "Estimating the Economic Model of Crime: Employment Versus Punishment Effects", in *Quarterly Journal of Economics*, 98/1, 1983.

NABAIS, José Casalta. “Contratos Fiscais – Reflexões Acerca da sua Admissibilidade”, in *Studia Jurídica*, n.º 5. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

NABAIS, José Casalta. “Crise e sustentabilidade do Estado Fiscal”, in *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*, José Casta Nabais; Suzana Tavares da Silva (org.). Coimbra: Almedina, 2011.

NABAIS, José Casalta. “Da sustentabilidade do Estado fiscal”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, ed. José Casalta Nabais, Suzana Tavares da Silva. Coimbra: Almedina, 2011.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, 5.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.* Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável*: Estudos de Direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

NEUBAUER, Beate. "*Flat Tax" - an unfair systen of taxation?*. Norderstedt Germany: Grin Verlag GmbH, 2009.

NEUMANN, Fritz. *Manuel de Droit Fiscal.* Paris: Librairie Générale de Droit el de Jurisprudence, 1986.

NEUMARCK, Fritz. *L’Impôt Comme Instrument de la Politique Économique, Sociale et Démographique*, in *Financement de la Reconversion et de la Restauration Apreanès da Guerre*, Paris, Sirey: Institut International de Finances Publiques, 1949.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición.* Trad. Castellana. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NEUWIRTH, R. *Stealth of nations: the global rise of the informal economy*. New York: Anchor Books, 2011.

NEVES, António Castanheira. *Questão-de-Facto, Questão-de-Direito, ou o Problema Metodológico da Juridicidade,* vol. I. Coimbra: [s. e.], 1967.

NEVES, João Cesar das; SILVA, Aníbal Cavaco. *Finanças Públicas e Política Macro-Económica,* 2.º Ed. Lisboa: Universidade Nova de Lisboa, 1992.

NIELSEN, Soren B.; SORENSEN, Peter. B. On the optimality of the Nordic system of dual income taxation. *Journal of Public Economics,* v. 63, p. 311-329, 1997.

NISBET, Robert. *Conservatism: Dream and Reality*. Minneapolis: University of Minnesota Press, 1986.

NISBET, Robert. "Conservatism", in *A History of Sociological Analysis*. New York: Basic Books, 1978.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário,* 2.ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1969.

NOVAK, Michael. *Catholic Social Thought and Liberal Institutions,* New Brunswick, New Jersey: Transaction Books, 1989.

NOVAK, Michael. *The Spirit of Democratic Capitalism*, 2.º ed. Langham, MD: Madison Books, 1991.

NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. New York: Basic Books, 1974.

NOZICK, Robert. *Anarchy, State, and* Utopia. Nova Iorque: coleção Basic Book, com tradução do Fondo de Cultura Económica, *Anarquía, Estado y Utopia,* México, 1988.

NOZICK, Robert. "Why do Intellectuals Oppose to Capitalism", in *The Future of Private Enterprise.* Georgia: Georgia University Business Press, 1986.

OCDE. *L'Impôt Negatif sur le Revenue,* Paris, 1974.

OCDE. *Taxing Wages, Special Feature: Broadening the Definition of the Average Worker – 2003/2004*, Paris, 2004.

OCDE. *Fundamental Reform of Personal Income Tax*. Paris: OECD, Tax Policy Studies, n.º 13, 2006.

O'CONNOR, James. *La crisi fiscale dello Stato*. Torino: Einaudi, 1977.

OKUM, Arthur M. *Equality and Efficiency: The Big Trade-off.* Washington D.C.: Brookings Institution, 1975.

OLSON, Mancur. *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*, 2. ed. London: Harvard University Press, 1971.

PAGANO, Udo. "Nationalism, Development and Integration: The Political Economy of Ernest Gellner", in *Cambridge Journal of Economics*, 27, 2003.

PAINE, Thomas. *Common Sense*. E-book do Projeto Gutenberg, 1776.

PARETO, Vilfredo. *Manual of Political Economy,* Ann S. Schwier (trad.), Ann S. Schwier; Alfred N. Page (ed.). New York: Augustus M. Kelley, 1971.

PARK, In-Uck. "Cheap-Talk Coordination of Entry by Privately Informed Firms", in *Rand Journal of Economics,* 33/3, 2002.

PASCAL, Blaise. *Pensamentos,* Série Grandes Obras. Mem Martins: Publicações Europa-América, 1998.

PASOVANO, Fabio; GALLI, Emma. "Comparing the Growth Effects of Marginal vs. Average Tax Rates and Progressivity", in *European Journal of Political Economy,* 18 de março, 2002.

PAULUS, Alari; PEICHL, Andreas. *Inequality neutral flat tax reforms in Europe: differences between East and West,* 2009. Acessível em http://www.ecineq.org/ecineq_ba/papers/Peichl2.pdf.

PAULUS, Alari.; COK, Mitja; FIGARI, Francesco, *et. al*. "The Effects of Taxes and Benefits on Income Distribution in the enlarged EU", in *Working Paper Series,* 2009. Acessível em https://www.iser.essex.ac.uk/publications/working-papers/euromod/em8-09.pdf.

PEICHL, Andreas. *The Distributional Effects of a Flat Tax Reform in Germany - A Microsimulation Analysis,* CEF - International Academic Forum on Flat-Tax-rate, 2006, acessível em http://www.cef-see.org/upload/czrf/mo_files/lang_slo/1204617605H8jT1.pdf.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade.* Coimbra: Almedina, 2005, 2011.

PERÉZ DE AYALA, José Luís. *Ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

PEROTTI, Roberto. "Growth, Income Distribution and Democracy", in *Journal of Economic Growth*, 1/2, 1996.

PETERSON, Pamela P. "Lingering Questions about Tax Reform", in *Cato Journal, Vol. 5, n.º 2*, 1985.

PIGOU, Arthur Cecil. *A Study in Public Finance*. Londres: Macmillan & Co. Ltd., 1928, com tradução espanhola, *Un Estudio de Finanzas Públicas*, Madrid: Centro de Estudios Fiscales, 1976.

PIKETTY, Thomas. *Le capital au XXIe siècle.* Paris: Éditions du Seuil, 2013.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. Rethinking capital and wealth taxation. 2013.

PILLA, Daniel J. "The Constitutional Conflict in Federal Income Tax Law Enforcement", in *The Road Map to Tax Reform*. Texas: Institute for Policy Innovation, IPI – Centre for Tax Analysis, dezembro, 2001.

POPPER, Karl. *The Open Society and Its Enemies*. Princeton: Princeton University Press, 1971.

PRADOS DE LA ESCOSURA, Leandro; SANZ, Jorge C. "Growth and Macroeconomic performance in Spain, 1939-93", in *Economic Growth in Europe since 1945*, Crafts e Toniolo, eds. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1996.

PRESCOTT, Edward C. “Richard T. Ely Lecture: Prosperity and Depression”, in *American Economic Review*, Papers and Proceedings, 92, n.º 2, 2002.

PUVIANI, Amílcar. *Teoria della Ilusione Finanziaria*. Palermo: [s. e.], 1903

QUENTAL, Antero. *Causas da Decadência dos Povos Peninsulares Três Últimos Três Séculos: Discurso pronunciado na noite de 27 de maio na sala do casino lisbonense*, 1ª ed. Lisboa: Edições Tinta da China, 2008.

QUIGLEY, John. M.; SMOLENSKY, Eugene (org.). *Modern Public Finance*. Cambridge MA: [s. e.], 2000.

RABUSHKA, Alvin. *“The Attractions of a Flat-Rate System”,* in *Wall Street Jo.urnal*, 25 de maio de 1981.

RANDJELOVIC, Sasa; ZARKOVIC-RAKIC, Jelena. *Distributional and Poverty Effects of Income Tax Reform in Serbia*, 2010. Acessível em http://siteresources.worldbank.org/INTECAREGTOPPOVRED/Resources/SasaRANDJELOVIC.pdf.

RAWLS, John. “Reply to Habermas”, in *The Journal of Philosophy*, vol. XCII, n.º 3, março, 1995.

RAWLS, John. *Justiça como Equidade: Uma Concepção Política, não Metafísica*, Lua Nova, revista de Cultura e Política, n.º 25, S. Paulo, [s. d.].

RAWLS, John. *Liberalismo Político.* Lisboa: Editorial Presença, 1997.

RAWLS, John. *Teoria da Justiça*. Lisboa: Presença, Fragmentos, 1991.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. "A Justiça na Tributação", in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XXX, Coimbra, 1987.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. "A Política Financeira de Redistribuição", in *Boletim de Ciências Económicas*, XXV, 1982 (separata).

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, 1997.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. "O Imposto Único de Rendimento Pessoal", in *Boletim de Ciências Económicas*, XXX, Coimbra, 1987.

RICHARDSON, G. "Determinants of tax evasion: A cross-country investigation", in *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15 (2), 2006.

ROBBINS, Lionel. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*. London: Macmillan & Co., 1932, 1935.

ROBSON, Alex. *Rent-Seeking and the Presence of Existing Distortions*, Working Paper in Economics and Econometrics, n.º 448. Camberra: Australian National University, 2005.

RODRIK, Dani. *The Globalization Paradox.* London: Norton & Company, 2011.

ROSEMBUJ, Tulio Raúl. *El Hecho de Contribuir*. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciências Sociales, 1975.

ROSNAY, Joel de. *Le Macroscope - Vers une Vision Globale*. Paris: Ed. de Seuil, 1977.

ROSSI, Lionello. *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario – Principii di Economia Finanziaria.* Pádua: Cedam, 1952.

RUDING, Onno; BUITLEIR, Donald de; DESCOURS, Jean-Louis; GASCON, Lorenzo; GATTO, Carlo; MESSERE, Ken; RÄDLER, Albert; VANISTENDAEL, Frans. *Rapport du Comité de Reflexion des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Entreprises*. Luxemburg: Office des publications officielles des Communautés européennes, 1992

RUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*. Paris: GF-Flammarion, 1966 [1762].

RUSSEAU, Jean-Jacques. *O Discurso sobre a Origem da Desigualdade Entre os Homens.* Paris: GF-Flammarion, 1992 [1755].

RUSSO, Pasquale. *Manuale de Diritto Tributario*. [s. l.]: Dott. A. Guiffrè editore, 2002.

SAAVEDRA, Pablo. "Flat Income Tax Reforms*",* in *Fiscal Policy and Economic Growth: Lessons for Eastern Europe and Central Asia.* Ed. Cheryl Gray [et. al.]. Washington DC: The World Bank, 2007.

SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William. *Economia*. Lisboa: McGraw-Hill, 1999.

SANCHES, Saldanha. "A Evolução Fiscal Europeia: Mitos e Realidades", in *Fisco*, 80/81, 1997.

SANCHES, Saldanha. *Justiça Fiscal.* Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANCHES, Saldanha. *Os Limites ao Planeamento Fiscal, substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal.* Lisboa: Lex, 1998.

SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

SANDEL, Michael. *Liberalism and Limits of Justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1982.

SANDFORD, C. T., GODWIN, M. R.; HARDWICK, P. J. W. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANTOS, António Carlos dos. "Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto", in *Fiscalidade*, 38, abril-junho. Lisboa: Edição do Instituto Superior de Gestão, 2009.

SANTOS, J. Albano. *Teoria Fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SAUNDERS, Peter. *L'action Exercée par L'état sur la Redistribution du Revenu*, OCDE, Département des Affaires Economiques et Statistiques, Janvier 1984.

SCHNEIDER, F.; BUEHN, A.; MONTENEGRO, C. “New Estimates for the Shadow Economies all over the World”, in *International Economic Journal*, 24 (4), 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 6ª ed.. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

SCHUMPETER, Joseph. *Capitalism, Socialism et Democratie.* Paris: Pyotéque, Payot, 1972.

SCHUMPETER, Joseph. *History of Economic Analysis.* Londres: George Allen & Unwin Ltd., 1954, 1965.

SCHUMPETER, Joseph A. *The crisis of the tax state*. International Economic Papers, n. 4, p. 25. New York: MacMillan, 1954.

SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats*, Graz. Leipzig: Verlag Leuschner & Lubensky, 1918.

SELDON, Arthur. *The Dilemma Of Democracy: The Political Economics of Over-Government*. [s. l.]: Institute of Economic Affairs, 1998, com tradução para a língua portuguesa, *O Dilema da Democracia: A Economia Política do Excesso de Governo.* Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2000.

SELIGMAN, Edwin. *Essays in taxation*, 10ª ed. New York: Macmillian, 1931.

SELIGMAN, Edwin. *L’impôt Progressif en Théorie et en Pratique.* Paris: V. Giard e E. Brière, 1909.

SELIGMAN, Edwin. *Progressive Taxation in Theory and Practise*. Baltimore: Ed. da American Economic Association, 1894, com tradução para a língua francesa sob o título *L'impôt Progressif en Théorie et en Pratique*. Trad. Francesa. Paris: V. Giard e E. Brière, 1913.

SEN, Amartya. *Inequality* Reexamined. Oxford: Clarendon Press, com tradução para o português sob o título de *Desenvolvimento como liberdade*, São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SEN, Amartya. *Identity and violence. The Illusion of Destinity*. London: Penguin Books, 2006.

SENIOR, Nassau Willian. *Introductory Lecture on Political Economy*. London: J. Murray, 1831 [1827].

SENIOR, Nassau Willian. *Political economy*, London: Richard Griffin, 1854 [1850].

SHAW, Jonathan; SLEMROD, Joel; WHITING, John. "Administration and Compliance", in Oxford University Press (ed.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review, James Mirrlees; Stuart Adam, Stephen Bond, Robert Chote, Paul Johnson and Gareth Lyles.* [s.l.]: Institute for Fiscal Studies, 2010.

SHEFFRIN, Steven M. "Perceptions of fairness in the crucible of tax policy", in SLEMROD (Org.). *Tax progressivity and income inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

SICHES, Luís Recasens. “Los Temas de la Filosofía del derecho”, in *Perspectiva Histórica y Vision de Futuro*. Barcelona: Editora Bosch, 1934.

SIDGWICK, H. *The Principles of Political Economy*. London: Macmillan, 1883.

SILVA, Maria Manuela Magalhães; ALVES, Dora Resende. *Noções de Direito Constitucional e Ciência Política.* Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000.

SIMONS, Henry Calvert. *Personal Income Taxation*. Chicago, Illinois: University of Chicago Press, 1938.

SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues. “Os desafios do estado fiscal e a transparência fiscal”, *in* “*Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise”,* José Casalta Nabais; Suzana Tavares da Silva (ed.). Coimbra: Almedina, 2011.

SIRI, Armando. *FLAT TAX – La Rivoluzione Fiscale in Itálias è Possibile.* [s. l.]: Passa Porta, 2016.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing Ourselves: A Citizen’s Guide to the Debate over* Taxes. London: The MIT Press, 2004.

SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*, 4.ª ed., volume I. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

SMITH, Adam. *Teoria dos Sentimentos Morais.* São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations”*. Londres: Methuen an Co. Ltd, com edição portuguesa sob

o título *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, Vol. I e II. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, 2002.

SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Trad. Maria do Carmo Conceição Jardim; Eduardo Lúcio Nogueira Cary, 3ª ed. São Paulo: abril, 1984.

SMITH, George H. "Individualism", in *The System of Liberty: Themes in the History of Classical Liberalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

SORENSEN, Peter B. "Dual income taxes: a Nordic tax system". *Working Paper*. Tax Reform - Where to Next? Wellington: Victoria University, 2009.

SOUSA, Marcelo Rebelo de. *Direito Constitucional I.* Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1979.

SOWELL, Thomas. *A Conflict of Vision.* New York: Morrow and Co., 1987.

SOWELL, Thomas. *"Trickle Down" Theory and "Tax Cuts for the Rich"*. Stanford, California: Stanford University, Hoover Institution Press, 2012.

SPALAORE, E. "What is European Integration Really About? A Political Guide for Economists", in *Journal of Economics Perspectives*, 27 (3), 2013.

STAEHR, Karsten. *Estimates of Employment and Welfare Effects of Personal Labour Income Taxation in a Flat-tax Country: The Case of Estonia.* Estónia: Banco da Estónia. 2008.

STARCK, Christian. "Artikel 3", in Mangoldt-Klein-Starck, *Das Bonner Grundgesetz,* 3.ª ed., vol. I. Berlin-Frankfurt: A.M., 1985.

STEPHEN, Frank H. "The European Single Market and the Regulation of the Legal Profession: An Economic Analysis", in *Managerial Decision* Economics, 23/3, 2002.

STEVE, Sergio. *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*. Mondo Economico, 1980.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector,* 3ª ed. EUA: Norton, 2000.

STIGLITZ, Joseph E. "Pareto efficient taxation and expenditures: pre- and re-distribution". *Working Paper, n. 23892*. Cambridge: NBER, 2017.

STROUP, Richard L. "The Progressive Rate - Progressive Revenue Myth", in *Cato Journal, vol. 5, n.º 2,* 1985.

TABOADA, Carlos Palao. "Isonomia e Capacidade Contributiva", in *Revista de Direito Tributário,* 4/126, São Paulo, [s. d.].

TAWNEY, R. H. *Equality,* London: Unwin, 1931.

TEATHER, Richard. *A Flat Tax for the UK - a Practical Reality*, Adam Smith Institute, 2005.

TEIXEIRA, António Brás. "Os Princípios constitucionais da Fiscalidade Portuguesa", in *Boletim de Ciências Económicas,* XXII, Coimbra, 1979.

TEIXEIRA, Glória. M*anual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

TEIXEIRA, Glória. *Taxing Corporate Profits in the EU: A Comparative Study of the Portuguese, British and Dutch Systems.* [s.l.]: Kluwer Law International, 1997.

THEIL, H. *Economics and information theory.* Amsterdam: North-Holland, 1967.

THEIL, H. *The Development of International Inequality 1960 – 1985.* North-Holland: Journal of Econometrics, 42, 1989.

THÉRET, Bruno. "Le «rawlsisme à la française» - Le marche contre l'égalité démocratique?", in *Futur antérieur,* n.º 8, inverno, 1991.

TIPKE, Klaus, *et. al.*, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO und GGO (ohne Steuerstrafrecht)*. Köln, 2003.

TIPKE, Klaus. "An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung", in Fachinstitut der Steuerberater (ed.), *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*. Colónia: Editorial Dr. Otto Schmidt, 1973.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung,* II vol. Colónia: Otto Schmidt Verlag, 1993.

TIPKE, Klaus. “Os Limites da Integração em Direito Tributário”, in *Direito Tributário Actual*, Rui Barbosa Nogueira (coord.), Vol. III. São Paulo: Resenha Tributária editores, 1983.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 16.ª ed. Colónia: Otto Schmidt Verlag, 1998.

TIXIER, Gilbert. *L'impôt sur le Revenu Négatif*. Paris: Revue de Science Financière, 1969.

TOCQUEVILLE, Alexis de. *Democracy in America*. Ed. J. P. Mayer, trans. George Lawrence. Garden City: Anchor Books, 1969.

TOCQUEVILLE, Alexis de. *Democracy in America: Historical-Critical Edition of de la démocratie en Amérique*. Indianapolis: Liberty Fund, 2010 Ed. http://oll.libertyfund.org/titles/tocqueville-democracy-in-america-historical-critical-edition-vol-4#Tocqueville_1532–04_EN_1034.

TOCQUEVILLE, Alexis de. *The Old Régime and the French Revolution* [1856]. Trad. Stuart Gilbert. New York: Anchor Books, 1983.

TOUCHARD, Jean. *História das Ideias Políticas*, vol. II. Lisboa: Edições Europa-América, 2003.

TRAN-NAM, Binh; EVANS, Chris; WALPOLE, Michael, *et. al.* “Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia”, in *National Tax Journal*, 53 (2), 2000.

TREMONTI, Giulio. *Strumenti Giuridici Utilizzabili,* in *La Crisi dell'imposizione Progressiva sul Reddito*. Milão: ed. Franco Angeli, 1984.

TRILLAS, Francesc. "Los Estados-Nación y el Federalismo en el Pensamiento Económico", in *Economía de una España Federal*. Barcelona: Ediciones La Lluvia, 2014.

TULLOCK, Gordon. "Replace Costs and Tariffs, Monopolies and Theft", in *Western Economic Review*, n.º 5, 1967.

UREÑA, Enrique M. "Teología, Moral e Economía em la sollicitudo Rei socialis: el problema de su interrelación", in Fernando Fernández, *Estudios sobre la encíclica Sollicitudo Rei Sociales*. Madrid: Unión Editorial, 1990.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980.

VASQUES, Sérgio. "Capacidade Contributiva, Rendimento, Património", in *Fiscalidade*, n.º 23, Lisboa, 2005.

VASQUES, Sérgio. "Globalização e Igualdade Tributária", in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 188*, 2000.

VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011.

VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

VISWANATHAN, Manoj. *Sunset Provisions in the Tax Code: A critical evaluation and prescriptions for the future*. Disponível em http://www.nyulawreview.org/sites/default/files/pdf/NYULawReview-82-2-Viswanathan.pdf.

VOGEL, Klaus. "Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha", in *Direito Tributário,* Estudos de Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: [s. e.], 1984.

VOINEA, Liviu; MIHAESCU, Flaviu. "The Impact of the Flat Tax Reform on Inequality – The Case of Romania", in *Romanian Journal of Economic Forecasting, 4*, 2009.

WAGNER, Adolf. *Finanzwissenschaft*. Leipzig, Heidelberg, com tradução para a língua francesa sob o título *Traité de la Science des Finances*. Paris: V. Giard e Brière, 1912.

WALZER, Michael. *"*Exclusion, injustice et État démocratique*"*, in *Pluralisme et équité: la justice social edans les démocraties*, Joëlle Affichard e Jean-Baptiste de Foucauld (ed.). Paris: Éditions Esprit, 1995.

WALZER, Michael. *Spheres of Justice*. Oxford: Basil Blackwell, 1983.

WALZER, Michael. *phères de justice – une defense du pluralisme et de l'égalité.* Tradução de P. Engels. Paris; Seuil, 1997.

WEBBER, Charles; WILDAVSKY, Aaron. *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. New York: Simon e Schuster, 1986.

WEBER, Max. *Le Savant et le politique.* Paris: Union Générale d'Éditions, 1963 [1919]. Disponível em http://classiques.uqac.ca/classiques/Weber/savant_politique/Le_savant_et_le_politique.pdf.

WELTY, Eberhard. *Catecismo Social.* Lisboa: Editorial Aster, 1956.

WERNER, Horst. *Burgergeld: Ein Integriertes Steuer-und Transfersystem.* [s. l.]: Fundação Friedrich-Naumman, 2002.

WETZLER, James. "Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement", in *National Tax Journal*, n.º 255-57, USA, junho de 1993.

WOLFF, Richard; RESNICK, Stephen. "Marxian theory (singular) gave way to Marxian theories (plural), in *Economics: Marxian versus Neoclassical*. [s.l.]: The John Hopkins University Press, agosto, 1987.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Acto Tributário.* Coimbra, Almedina, 1972.

YOUNG, Payton. "Progressive Taxation and Equal Sacrifice", in *The American Economic Review*, março de 1990.

Diplomas legais:

LEI GERAL TRIBUTÁRIA

LEY GENERAL TRIBUTÁRIA

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

CONSTITUIÇÃO ESPANHOLA

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA ITALIANA

DECRETO N.º 195/XII, de 20 dezembro de 2013

DECRETO-LEI N.º 442-A/88, de 30 de novembro (CIRS)

DECRETO-LEI N.º 45103, de 1 de julho de 1963

LEI N.º 1368, de 21 de setembro de 1922

DECRETO de 4 de maio de 1911

DECRETO N.º 13, de 19 de abril de 1832

DECRETO N.º 40, de 30 de julho de 1832

DECRETO N.º 44, de 13 de agosto de 1832

TRATADO DE MAASTRICHT

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DOS CIDADÃOS DE 1791

CÓDIGO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO

LEI N.º 13/2003, de 21 de fevereiro

DECRETO-LEI N.º 283/2003, de 8 de novembro

Jurisprudência:

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FEDERAL ALEMÃO 3/35. BVerfGE. in *Coletânea Oficial de Decisões.*

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FEDERAL ALEMÃO 42/72. BVerfGE. in *Coletânea Oficial de Decisões.*

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FEDERAL ALEMÃO 54/26. BVerfGE. in *Coletânea Oficial de Decisões.*

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 128/1966

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 12/1960

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 30/1964

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 159/1985

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 102/1993

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 238/1993

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 500/1993

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 263/1994

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 107/1995

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 143/1995

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO 21/1996

Outros elementos bibliográficos:

PORDATA.

https://www.pordata.pt/DB/Europa/Ambiente+de+Consulta/Tabela.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA