

A REFORMA FISCAL PORTUGUESA DOS ANOS 80

Pelo Prof. Doutor Paulo de Pitta e Cunha

1. Uma reforma fiscal traduz-se, regra geral, na introdução de medidas de política *qualitativa*, envolvendo a modificação da estrutura dos impostos. Mas não é de excluir que a reforma opere por via de simples medidas de política *quantitativa*, como sucede quando se procede à alteração dos níveis das taxas, tendo em vista a conformação do sistema fiscal a modificações significativas na ordem de prioridade dos objectivos prosseguidos.

2. Embora, em certa perspectiva, possa considerar-se a reforma fiscal como um processo em constante evolução, em que, ao longo do tempo, se vão introduzindo aperfeiçoamentos e adequações no esquema dos impostos, o certo é que se assiste, em determinados períodos, a um esforço consciente no sentido de operar uma *remodelação global do sistema*, concebido como um todo dotado de coerência e ajustado a certos critérios orientadores, e fala-se então de reforma fiscal reportada a certa data ou a certa época: foi o caso, em Portugal, das reformas de 1929 e do início dos anos 60, como será, decerto, o da reforma presentemente em estudo.

3. Quais são, então, as determinantes da reforma fiscal portuguesa dos anos 80? Podemos decompô-las em três grupos: a consciência da desagregação progressiva do sistema tributário

e da necessidade de renovação das estruturas fiscais; a consagração constitucional de determinado quadro de impostos; o envolvimento do País no processo de integração prosseguido pelas Comunidades Europeias e as adaptações do sistema fiscal daí decorrentes.

4. Na sua expressão actual, o regime fiscal português ainda se reconduz, no que respeita à tributação do rendimento, às grandes orientações consagradas na reforma que, no princípio da década de 1960, se traduziu na publicação de diplomas legislativos reguladores dos diferentes impostos.

Aquela reforma, em que se manteve no essencial a estrutura e as categorias fiscais pré-existentes, configurando um esquema de impostos parcelares sobre as diversas categorias de rendimentos encimado por um imposto complementar de carácter pessoal, centrou-se no aperfeiçoamento dos métodos de determinação da matéria colectável, que passavam a nortear-se, sempre que possível, pelo princípio da tributação do rendimento real efectivo.

5. Reconhecendo a dificuldade, face ao insuficiente nível de desenvolvimento do País, de instituir desde logo esquemas sofisticados de tributação pessoal, o legislador fiscal de 1963 não deixou de formular a previsão de um gradual recuo dos impostos parcelares, renunciando a transformação, no futuro, do imposto complementar em imposto único sobre o rendimento das pessoas singulares.

6. No plano da tributação do consumo, foi instituído em 1966 um imposto de transacções do tipo unifásico, percebido no estádio do grossista. Na escolha desta categoria fiscal teve-se em conta a necessidade de conveniente adequação ao princípio da tributação no país de destino (que opera por via do desagravamento fiscal das exportações e da imposição compensatória das importações), remetendo para fase ulterior a consagração da tributação do valor acrescentado.

7. A evolução do regime fiscal português, a partir dos finais da década de 1960, foi assinalada pela introdução de modi-

ficações no regime dos diferentes impostos, que, não fazendo jus à concepção da reforma como «processo em permanente evolução», se traduziram, antes, no desvirtuamento das concepções que haviam servido de base à modificação das estruturas fiscais e vieram dificultar ou retardar a passagem às categorias fiscais antevistas como expressão de um estágio mais evoluído da fiscalidade portuguesa.

8. Assim, no plano da tributação do rendimento, registou-se a gradual generalização aos impostos parcelares de esquemas de taxas progressivas, num processo cuja falta de coerência se traduziu, a certo passo, na consagração de uma indesejada discriminação qualitativa em detrimento dos rendimentos do trabalho, ao mesmo tempo que, no próprio terreno dos métodos de determinação da matéria colectável, se avolumavam indícios de regressão para formas presumidas de tributação.

Os impostos parcelares eram, assim, cada vez mais tratados como categorias fiscais plenamente autónomas, ao mesmo tempo que declinava a importância relativa do imposto complementar, accentuando-se, no sistema misto de tributação do rendimento consagrado em Portugal, o predomínio do elemento cedular.

Acresce que nenhum aperfeiçoamento foi introduzido no mecanismo de articulação das cédulas com o imposto complementar, continuando a praticar-se a dedução das colectas dos impostos parcelares ao rendimento apurado para efeitos da tributação global, em lugar de se caminhar no sentido do sistema de «imposto principal», em que a tributação parcelar opera «por conta» da global.

Esta característica de «cedularização» crescente do sistema não era de molde a facilitar a passagem à tributação unitária do rendimento.

9. Por outro lado, a partir de 1974 processaram-se sucessivas alterações das taxas dos impostos directos no sentido de um sistemático agravamento, sem que estas modificações tivessem qualquer relação com a situação global da economia. No final da década de 70, as taxas marginais mais elevadas da tributação pessoal do rendimento situavam-se na casa dos 90 por cento,

ao mesmo tempo que se fora restringido progressivamente o limite, em valor nominal, do escalão a partir da qual se tornavam aplicáveis.

10. Na evolução do imposto de transacções, por seu turno, operou-se uma cada vez maior diversificação das taxas e assumiu crescente complexidade a estruturação das correspondentes listas de produtos, não se dando quaisquer passos no sentido da adopção da técnica do valor acrescentado.

11. No limiar da década de 80, o sistema fiscal português estava longe de satisfazer aos critérios por que geralmente se afere uma boa estrutura fiscal. Com efeito:

— à luz dos objectivos de promoção da eficiência e da maximização do crescimento económico, a existência de taxas marginais elevadíssimas era significativo factor de desencorajamento das actividades privadas;

— a imodificada preponderância dos impostos indirectos (e, no âmbito destes, a crescente importância de categorias desprovidas de significação económica, como é o caso do imposto do selo) atestava as deficiências no plano da redistribuição vertical;

— a introdução de tabelas de taxas progressivas nas cédulas e a prática generalizada da evasão e fraude fiscais atentavam contra os critérios de equidade horizontal;

— o recurso ao sistemático agravamento das taxas, sem qualquer esforço de neutralização dos efeitos da inflação, denotava a insensibilidade da política fiscal às variações da conjuntura económica — ou a renúncia à utilização da fiscalidade como instrumento de estabilização;

— numerosas modificações introduzidas por razões pontuais na regulamentação de diversos impostos haviam contribuído para a crescente opacidade do sistema tributário, chegando-se ao ponto de se criarem novas categorias fiscais como forma de apresentar agravamentos temporários dos impostos tradicionais (como foi o caso do imposto extraordinário de 1979);

— a administração fiscal revelava visível incapacidade de assegurar a efectiva cobrança dos impostos e defrontava-se com a crescente resistência dos contribuintes.

12. Por outro lado, se é certo que a Constituição de 1976, pela referência expressa ao imposto sobre o rendimento pessoal, único e progressivo, e pela consideração separada da tributação das empresas, apontava para uma configuração do futuro sistema fiscal semelhante à das modernas democracias industriais, não é menos certo que, na linha das concepções político-ideológicas que estão na origem do pendor colectivista das disposições relativas à organização económica do País, fixou, como finalidade essencial e quase única do sistema de impostos, a repartição igualitária do rendimento e da riqueza.

E ainda que se entenda este objectivo em sentido meramente tendencial, o certo é que a ênfase com que é apresentado retira à estrutura fiscal a flexibilidade necessária para, como a justo título se refere no Relatório Meade de 1978, se poder adequar às diferentes escolhas políticas numa sociedade democrática.

13. No quadro de uma orientação geral de política económica que visa criar condições mais favoráveis à actividade do sector privado, foram introduzidas em 1980 diversas medidas em matéria fiscal, que representam uma primeira tentativa de racionalização do sistema de impostos vigente: redução de certas taxas; actualização parcial da expressão nominal dos limites dos escalões e das deduções, em atenção à desvalorização monetária; abandono da progressividade numa das cédulas; estabelecimento de um período de tréguas para regularização de obrigações fiscais, como ponto de partida de um esforço de combate à fuga aos impostos.

14. O processo de integração na Comunidade Europeia implicará a adequação do sistema fiscal português às regras e políticas que, neste domínio, constituem o «*acquis communautaire*».

Não se encontrando prevista no Tratado de Roma a instituição de uma «política fiscal comunitária», nele apenas se

inseriram regras concretas com respeito às compensações e desagrvamentos nas fronteiras em matéria de impostos indirectos, e se procurou conferir base jurídica a esforços ulteriores de harmonização de legislações nacionais, na perspectiva limitada do bom funcionamento do mercado comum.

Até hoje, as principais realizações dizem respeito à introdução do sistema comunitário do imposto sobre o valor acrescentado, com especial referência à 6.^a Directiva nesta matéria, que veio estabelecer uma base uniforme em ligação com o sistema de recursos próprios da Comunidade.

15. Embora não devam subestimar-se as dificuldades da substituição do actual imposto de transacções pela fórmula comunitária do valor acrescentado, a experiência adquirida ao longo de cerca de quinze anos na administração de uma categoria fiscal qualitativamente superior às formas toscas da tributação em cascata constitui um factor favorável.

Por outro lado, a dificuldade específica de implantação do I.V.A., atinente à sua generalização à fase final dos circuitos de distribuição, resulta atenuada pela circunstância de, no próprio sistema comunitário, se consagrarem regimes especiais aplicáveis aos pequenos agricultores e aos retalhistas de reduzida dimensão, envolvendo situações de dispensa de imposto, isenção e abrandamento da incidência.

Caso seja conferido a Portugal um período razoável para adaptação ao «acquis communautaire» neste domínio, pode, pois, encarar-se com certa serenidade a mudança implicada pela adesão às Comunidades Europeias.

16. Poderão, todavia, surgir problemas mais sérios, na medida em que as realizações comunitárias em matéria de I.V.A. venham a progredir no sentido de uma aproximação do número e nível das taxas (na actualidade existe considerável dispersão, desde a taxa única do imposto dinamarquês às oito taxas aplicáveis em Itália). Atingida tal fase, pôr-se-á frontalmente o problema da convergência dos sistemas fiscais e da autonomia nacional em matéria de política tributária. Dadas as presentes

vicissitudes do processo de integração a nível dos Nove, não é provável, porém, que tal venha a suceder nos próximos anos.

17. Limitando-se as realizações das Comunidades Europeias, no domínio das categorias fiscais, ao campo do I.V.A. e dos impostos especiais de consumo (e sendo de notar os escassos progressos registados no respeitante a estes últimos), existem, no entanto, propostas de directivas que convirá tomar em conta na caracterização do futuro regime do imposto de sociedades, na medida em que contemplam não só certo sistema de atenuação da dupla tributação económica, como níveis concretos da própria faixa de taxas.

Pode, assim, concluir-se que, excluídas certas áreas específicas, como as da tributação das transacções e de certos impostos especiais de consumo, a prevista adesão às Comunidades Europeias não afecta a autonomia nacional na configuração do sistema fiscal português. Isto não significa, porém, que, excepção feita àquelas zonas da fiscalidade directamente implicadas pelo processo de integração, a próxima reforma fiscal possa alhear-se das implicações da participação de Portugal no Mercado Comum. É que integração é aproximação das economias, seja pela via negativa de supressão de obstáculos às relações comerciais e aos movimentos de factores produtivos, seja pela via positiva da adopção de políticas comuns; e no caso específico das Comunidades Europeias existe, em acréscimo, uma dimensão política, relacionada com o partilhar de um destino em comum e com a adopção de um mesmo modelo de sociedade política.

Por isso, a dinâmica do processo não deixará de envolver, a longo prazo, uma convergência, em termos de grandes linhas, dos sistemas fiscais nacionais.

18. Uma vez enquadrada a projectada reforma fiscal nas suas determinantes fundamentais, torna-se possível recortar de modo mais preciso o respectivo conteúdo e apontar os problemas que se suscitam quanto à sua aplicação.

As categorias básicas já se encontram definidas, consistindo no imposto único sobre o rendimento das pessoas singulares,

no imposto de sociedades, e no imposto sobre o valor acrescentado, estruturado de acordo com o modelo comunitário.

A fim de permitir o conveniente funcionamento do sistema fiscal no quadro de uma economia mista dotada de amplo sector privado, como continua a ser a portuguesa a despeito da extensão das nacionalizações de 1975, a estrutura de taxas progressivas da tributação pessoal do rendimento não deverá conduzir a taxas marginais máximas demasiado elevadas.

A conveniência de praticar uma discriminação qualitativa, favorecendo designadamente os rendimentos do trabalho, leva a introduzir uma limitação no carácter «unitário» do imposto e a consagrar a permanência de certos elementos, que constituem reminiscência do método analítico de tributação.

Por outro lado, importa pôr cobro à inútil complexidade resultante do excessivo desdobramento do número de escalões (o imposto complementar que, em tempos, chegou a ter vinte e seis escalões de rendimentos, ainda mantém onze, apresentando taxas iniciais extremamente reduzidas).

19 Da reforma em curso poderia, assim, resultar um imposto pessoal de rendimento com 6 escalões e taxas compreendidas entre 10% e 60%; um imposto de sociedades, aplicável por igual a empresas privadas e empresas públicas, com uma faixa de taxas entre 35% e 40%; e um imposto sobre o valor acrescentado com duas ou três taxas (nesta última hipótese, uma taxa normal de 18%, uma taxa reduzida de 6% e uma taxa agravada). Estes valores são apresentados a título de mera sugestão pessoal, nada constando ainda dos trabalhos da reforma sobre esta matéria.

20. Não se afigura existirem problemas técnicos insolúveis na concretização da reforma: o imposto «único» sobre o rendimento pessoal não exclui, como se referiu, a presença de certos elementos cedulares, vindo a resultar fundamentalmente de uma «fusão» dos actuais imposto profissional e imposto complementar; o imposto de sociedades derivará da evolução da actual contribuição industrial; o imposto sobre o valor acrescentado sucede a uma forma de tributação em que já existe considerável

experiência com respeito aos níveis do grossista e do produtor, e nele admite-se o recurso a fórmulas simplificadas no tratamento dos retalhistas de pequena dimensão.

21. Cabe, pois, perguntar por que marcam passo os trabalhos da reforma, qual o motivo da demora na ultimateção da elaboração dos respectivos projectos e no início da discussão pública dos mesmos?

Uma das razões do prolongar da fase preparatória radica no receio de riscos de transição, nas incertezas da passagem de um esquema que, não obstante os seus clamorosos defeitos, se encontra em funcionamento rotineiro, para o terreno ainda mal conhecido das novas categorias tributárias.

Por outro lado, as profundas perturbações que assolaram a economia portuguesa na fase da revolução e no período que imediatamente se seguiu não foram, como é óbvio, de molde a proporcionar o clima de estudo e reflexão indispensável à prossecução da reforma.

O obstáculo da transição é superável. Os profundos desequilíbrios das contas públicas, que se vêm verificando em Portugal, tornam particularmente agudo, é certo, o problema da consecução de determinados níveis de receitas fiscais.

É, assim, indispensável fixar à reforma um objectivo de arrecadação de receita («revenue target»). Mas o comportamento recente do sistema fiscal, sob este ponto de vista, não tem sido brilhante: aos agravamentos sistemáticos (até altura muito recente) das taxas vem correspondendo uma fraca elasticidade-rendimento dos impostos, denotando uma crescente incapacidade de assegurar a efectivação de cobranças. Parece estar-se, pois, no momento conveniente para operar a reestruturação do sistema.

22. Mas o que verdadeiramente vem dificultando a realização da reforma fiscal é o problema, de carácter político, em torno dos fins a prosseguir e da sua hierarquização.

Com efeito, a concepção sobre a estrutura fiscal portuguesa, com particular referência aos níveis das taxas, é condicionada pela posição que se adopte quanto às funções do sector público

e do sector privado da economia e à atribuição a um e outro da responsabilidade pela poupança e pela formação de capital.

No caso português desenha-se, assim, uma dimensão adicional à questão técnica da reforma fiscal: não se encontrando ainda bem definida a estrutura sócio-económica, torna-se difícil delinear a estrutura fiscal que àquela deveria, naturalmente, ajustar-se.

O conflito entre o projecto constitucional de organização económica e as exigências da realidade do sistema económico-social do País não se acha resolvido, suscitando um clima de natural incerteza, não propício à introdução de medidas fiscais de fundo.

O cerne da questão reside, pois, na necessidade de se chegar a um consenso político básico, que permita identificar, sem equívocos, uma dupla missão a conferir ao sistema fiscal: servir de instrumento de correcção das desigualdades de rendimento e de riqueza; possibilitar o funcionamento de um regime de economia mista, provido dos incentivos necessários à actuação do sector privado.

23. Dadas as distorções de que foi sendo objecto o regime fiscal resultante da reforma dos anos 60, a tomada de medidas destinadas a repor a coerência do sistema e a assegurar-lhe condições mínimas de aceitação constitui um pressuposto indispensável da próxima reforma.

Para além da necessidade evidente de remodelar métodos e práticas da administração fiscal, apetrechando-a em recursos humanos e meios materiais à altura do satisfatório cumprimento das suas tarefas, e por forma a evitar inúteis incómodos aos contribuintes, tem de ser enfrentado o sério problema sócio-psicológico do descrédito do sistema fiscal, revelado pela atitude de crescente recusa dos sujeitos passivos em satisfazerem as suas obrigações fiscais.

Para tal descrédito concorre, decerto, o reconhecimento das graves injustiças a que a evolução do regime tributário deu lugar, pela prematura e excessiva importância atribuída a objectivos de redistribuição vertical, sem se atender à conveniência prioritária de assegurar a repartição equitativa das cargas fiscais

pela população, que constitui uma condição indispensável da aceitação do sistema.

É no âmbito de uma função pedagógica de esclarecimento da opinião pública acerca das características do sistema em preparação — o qual deverá corresponder aos atributos de coerência, razoabilidade, justiça, eficiência e simplicidade de toda a boa estrutura fiscal — que faz sentido a introdução de medidas visando prevenir e reprimir a evasão e a fraude fiscais.

24. De entre as alterações que proximamente poderiam introduzir-se, afim de facilitar a transição para as novas categorias tributárias, mencionam-se:

— A transformação do imposto complementar em imposto principal e concomitante supressão da progressividade a nível das cédulas;

— a redução das taxas marginais mais elevadas da tributação do rendimento pessoal, a actualização dos limites dos escalões e o alargamento da base de tributação, não só pela inclusão de zonas actualmente não abrangidas, como pela revisão da própria abordagem do conceito de rendimento;

— a generalização, quanto possível, da tributação do lucro real no plano da contribuição industrial;

— o encurtamento do leque de taxas do imposto de transacções e, eventualmente, o início de uma experiência de pagamentos fraccionados ainda no quadro desse imposto;

— a revisão do papel do imposto do selo no contexto da racionalização do sistema fiscal.

25. Uma preocupação de realismo deverá, enfim, dominar os trabalhos da reforma: realismo na busca das soluções, tendo sempre bem presente o conflito inevitável entre o grau de perfeição e de sofisticação das medidas possíveis e a capacidade de efectivamente as concretizar, atento o nível de desenvolvimento das estruturas económico-sociais (estas considerações prendem-se, em especial, com as proporções que vai assumindo a prática

de uma economia subterrânea em Portugal e as reconhecidas dificuldades de atingir os «hard-to-tax groups»); realismo na atenção a dar à conveniente preparação da máquina encarregada da execução da reforma, pois parece ser uma sábia verdade que «os impostos não são melhores do que a qualidade da sua administração».

Lisboa, Setembro de 1980.