

A HARMONIZAÇÃO FISCAL EUROPEIA E O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Pelo Prof. Doutor Paulo de Pitta e Cunha

SUMÁRIO

1. As exigências da união económica e monetária e a conservação da autonomia nacional na configuração do sistema fiscal, salvo na medida de aproximação necessária ao estabelecimento do mercado interno comunitário.

2. As duas vertentes da fiscalidade comunitária: as obrigações de abstenção assumidas pelos Estados membros e a harmonização dos regimes nacionais relativos a categorias fiscais determinadas.

3. A harmonização fiscal e o mercado interno.

Da base comum do IVA à aproximação das taxas como meio de realizar a abolição das fronteiras fiscais.

A harmonização dos impostos especiais sobre o consumo. Os projectos de harmonização dos sistemas de tributação das sociedades.

O regime de retenção proposto para os juros dos depósitos.

4. Dificuldades de realização do programa de supressão das fronteiras fiscais. A afirmação dos interesses nacionais em matéria de configuração dos regimes tributários.

5. A reforma fiscal portuguesa em contexto de internacionalização da economia e harmonização da fiscalidade comunitária.

1. No relatório sobre a união económica e monetária na Comunidade Europeia a união económica e a união monetária são apresentadas como formando duas partes integrantes de um todo único, devendo ser realizadas em paralelo.

A união monetária supõe por um lado a garantia de convertibilidade total e irreversível das moedas com fixação definitiva das paridades cambiais, desejavelmente completada pela adopção de uma moeda única; por outro, a plena liberalização das transacções de capitais e integração dos mercados financeiros.

A união económica é caracterizada pela presença de quatro elementos básicos — o mercado único, uma política de concorrência visando o reforço dos mecanismos do mercado, políticas comuns nos domínios regional e estrutural e a coordenação da política macroeconómica.

Ora, neste último aspecto, se se apela para o estabelecimento de regras vinculativas quanto à imposição de limites no que se refere à dimensão dos défices orçamentais e à exclusão do respectivo financiamento monetário, ressalva-se expressamente, entre outras matérias que, mesmo na fase final da união económica e monetária, deverão relevar da competência dos Estados membros, as decisões sobre o nível e composição das despesas governamentais, e também das *receitas*.

A harmonização dos sistemas fiscais nacionais não é referida como pressuposto específico da união económica, havendo que concluir pela manutenção do seu papel instrumental na execução do programa relativo a uma das vertentes daquela, o mercado interno. E, a este respeito, contrapõe-se à transferência do poder de tomada de decisão dos Estados membros para a Comunidade nos campos da política monetária e da gestão macroeconómica a manutenção de «amplo leque de decisões» no âmbito das autoridades nacionais, devendo aqui compreender-se as que se prendem com a estrutura das despesas e das categorias fiscais — numa clara manifestação do princípio da subsidiaridade, que leva a reservar a atribuição de competências à Comunidade às específicas «áreas em que seja necessária uma tomada de decisão colectiva».

Mesmo na concepção de integracionismo avançado que subjaz ao Relatório sobre a União Económica e Monetária, em que é visível a influência do modelo federal, apenas temperada pela algo dúbia afirmação da subsistência em cada um dos países membros de «um certo grau de autonomia relativamente à tomada de decisões a nível económico», a uniformização dos sistemas fis-

cais nacionais não figura entre as matérias em que se identificam competências transferidas, pois as decisões relativas ao elenco e conteúdo das categorias fiscais continuam no âmbito das competências retidas pelos Estados membros — com a importante excepção de áreas em que um esforço de harmonização se mostre indispensável para assegurar a realização e o funcionamento do mercado interno.

De resto, mesmo nas federações em sentido próprio, em que se encontra constituída na sua acepção plena a união monetária, importantes domínios da fiscalidade permanecem na esfera das atribuições dos Estados, observando-se com frequência o desdobramento de determinadas categorias fiscais pelos dois níveis de administração, mediante a consagração de critérios diferentes de incidência e também diferentes tabelas de taxas.

Se é certo que «a união económica e monetária implica muito mais do que o programa do mercado único», como o sublinha o Relatório do Comité para o Estudo da UEM, não é menos certo que, no que se refere ao plano da fiscalidade, é basicamente em função do objectivo da realização do mercado único que haverá de pautar-se os esforços de integração a promover.

Ainda que considerado nesta perspectiva, relativamente pouco ambiciosa, o desmantelamento das barreiras fiscais constitui o campo onde mais difícil se configura a realização do programa 1993.

2. O regime jurídico da fiscalidade comunitária desdobra-se em duas vertentes bem distintas, a da limitação do exercício de competências fiscais nacionais, no sentido de impedir que deste resulte a frustração do objectivo de realização do mercado comum, e a do estabelecimento de regimes comunitários no domínio de específicas categorias fiscais.

Pertencem à primeira daquelas vertentes regras como as dos artigos 95.º e 96.º do Tratado da CEE, as quais, visando suprimir os aspectos mais visíveis dos obstáculos fiscais às trocas — a discriminação e a protecção — não obstam à manutenção dos controlos de fronteira.

Como melhor ressalta da forma como está redigido o artigo 98.º, trata-se de instituir a tributação no país de destino quanto

aos impostos de transacções, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, através da consagração de obrigações de não fazer ou deixar de fazer, que não representam mais do que a retomada das exigências do tratamento nacional em matéria de fiscalidade indirecta interna, já contidas, por exemplo, no Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio.

À outra vertente da fiscalidade comunitária, já activada, muito antes da formulação do programa do mercado interno, em conexão com o estabelecimento do regime de recursos próprios, dizem respeito os esforços no sentido da harmonização de aspectos dos regimes fiscais nacionais, harmonização que é contemplada, ainda no terreno dos impostos directos, no último dos artigos do Tratado CEE contidos no capítulo epígrafado «Disposições fiscais» (o art. 99.º) e, que, para além deste estreito domínio, pode ser empreendida ao abrigo da norma de alcance geral atinente à aproximação de legislações (art. 100.º).

Ora, a instituição do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, que decorre já das directivas de 1967 e 1977 — e em particular da última — continua, ainda hoje, a constituir a única grande realização em termos de aproximação dos sistemas fiscais dos Estados membros, não se tendo praticamente ainda concretizado progressos no sentido da abolição das fronteiras fiscais, a qual constitui, no entanto, componente essencial do programa do mercado interno.

Adoptado o modelo IVA como aquele que melhor promoveria a visada neutralidade concorrencial, assegurada a generalidade do seu campo de aplicação através da cobertura de todos os estádios de produção e comercialização das mercadorias e das prestações de serviços e da rigorosa limitação do campo das isenções, foi a base uniforme do modelo definida na directiva de 1977, onde se estabeleceram regras relativas às operações tributáveis, aos sujeitos passivos, às isenções, aos mecanismos de dedução, aos regimes especiais, etc..

Os Estados conservaram, porém, na esfera da sua competência a matéria fundamental das taxas, mantendo, assim, o domínio da função orçamental e económica do imposto. Ora, se a adopção de base uniforme do IVA se tornava necessária para se alcançar o objectivo de dotar a Comunidade de receitas próprias,

a óptica da realização do mercado interno, já entrevista no Relatório de 1980 sobre as Perspectivas de Convergência dos Sistemas Fiscais, ao ser assumida no Livro Branco de 1985 sobre a Realização do Mercado Interno e ao ter consagração no Acto Único Europeu, veio dar nova ênfase à supressão das barreiras fiscais e à concomitante abolição dos controles de fronteira.

3. Encetou-se, assim, em matéria de tributação do consumo, o programa de abolição, até final de 1992, das fronteiras fiscais que presentemente asseguram a neutralidade da tributação no interior do espaço comunitário, programa que vem sendo marcado por sucessivas propostas dimanadas da Comissão, no propósito de se ajustar à sensibilidade dos Estados membros, sensibilidade que se tem reflectido nas reservas e resistências com que aquelas propostas vão deparando.

Foram, em primeiro lugar, as propostas Cockfield (do nome do comissário a quem, ao tempo, estava confiado o pelouro da fiscalidade) de Agosto de 1987, visando a passagem da tributação em IVA para o sistema do país de origem, em que as transacções internacionais são tratadas como transacções internas, e envolvendo um compromisso de aproximação das taxas (a taxa normal devendo situar-se numa faixa compreendida entre 14% e 20%, a taxa reduzida podendo compreender-se entre 4% e 9%).

A fim de obviar a uma redistribuição das receitas a favor dos países exportadores líquidos e em prejuízo dos países importadores líquidos, propunha-se ainda a instituição de um sistema de compensação pelo qual, de modo automático, o excesso de receitas cobradas nos primeiros seria transferido para os segundos.

Bem longe de terem tido favorável acolhimento, as propostas Cockfield suscitaram reticências e críticas de vários quadrantes nacionais — desde os países cuja taxa normal se situava aquém da taxa limiar do leque sugerido, e que se mostraram receosos dos efeitos inflacionários da alteração a que teriam de submeter-se, até aos países cuja taxa normal era superior à taxa máxima prevista, pelo evidente problema de substituição de receitas em que se envolveriam, passando pelos países importadores líquidos do resto da Comunidade, que se mostravam receosos da aplicação centralizada do mecanismo de compensação de receita, e sem

esquecer as reacções suscitadas por parte dos Estados membros que faziam uso da isenção com crédito de imposto a montante, com vista à protecção de consumos tidos como essenciais, pela exclusão da possibilidade de manter tal prática (usualmente denominada regime de taxa zero).

Daí que a Comissão tivesse procedido à revisão global das suas propostas e apresentado, em Maio de 1989, novo programa, norteado pelo mesmo objectivo de abolição das barreiras fiscais, mas agora adoptando uma orientação de maior pragmatismo — expressão com que, eufemisticamente, se indicam cedências às posições nacionais. Este programa, identificado com a proposta Scrivener, limitava-se, no campo da aproximação de taxas do IVA, a fixar um limite mínimo de 15% para a taxa normal, abandonando a indicação de uma taxa máxima; admitia a manutenção de regimes de taxas zero; repunha a tributação no país de destino em relação a operações em que, como é o caso das transacções intracomunitárias de veículos de turismo e das vendas por correspondência, se mostrava possível evitar os controles de fronteira; revia o mecanismo do sistema de compensação de receita por forma a atenuar o funcionamento centralizado decorrente da proposta anterior; e consagrava uma fase transitória em que as franquias dos viajantes fossem sendo gradualmente aumentadas.

Mas nem mesmo soluções de compromisso deste teor tiveram, até agora, concretização, e nas reuniões do Conselho das Comunidades dos fins de 1989, nas quais se procurou desbloquear o problema, não se pôde ir além de uma expressão de concordância quanto à manutenção do princípio do destino por um período transitório (até final de 1996), evitando-se a introdução do sistema de compensação e procurando obviar-se à aplicação de controles de fronteira mercê da deslocação do facto gerador do imposto para o momento da chegada das mercadorias às instalações do destinatário — o que não deixa de suscitar sérios problemas no tocante à fiscalização das operações tributáveis.

Tendo sido aceite que as alterações futuras das taxas se venham a processar no sentido da convergência para a faixa de 14% a 20%, não se chegou, no entanto, a acordo quanto à consagração da faixa em si mesma, nem quanto a um limite mínimo

para a taxa normal, nem acerca das questões que se prendem com a taxa reduzida e o regime de taxa zero. Sobre todas estas matérias ficou prevista a tomada de decisões até aos fins de 1991.

Não são melhores os resultados do esforço de harmonização das estruturas dos impostos especiais sobre o consumo (bebidas alcoólicas, derivados do petróleo, tabaco). Também aqui se foi abrandando o grau de exigência, passando-se do objectivo de aplicação de taxas fixas, contido nas propostas de 1987, a simples determinação de taxas mínimas e, em determinados casos, de leques de taxas — e, mesmo assim, não se vêm registando progressos nestes domínios.

Neste clima de críticas e de rejeições pelos Estados membros do conteúdo de diversas propostas, sem embargo da disponibilidade várias vezes manifestada para a sua readaptação em termos de maior «pragmatismo», corre-se, assim, o risco de progressivamente se irem desnaturando as soluções, tornando porventura algo problemática, pelo menos no domínio da fiscalidade indirecta, a consecução do objectivo da realização do espaço sem fronteiras a partir de 1 de Janeiro de 1993.

E o panorama não se mostra mais consolador na área dos impostos directos.

Entre os factores que afectam a livre circulação dos capitais contam-se diferenças nos regimes fiscais nacionais, quer no que se refere às taxas dos impostos sobre os rendimentos das sociedades, quer no que concerne ao modo como estes impostos se articulam com a tributação das pessoas singulares.

Daí que em 1975 a Comissão tenha apresentado uma proposta de directiva para aproximação das taxas dos impostos em referência e para consagração do sistema de imputação parcial, sob a forma de um crédito de imposto concedido aos accionistas para compensar em certa medida o imposto pessoal de rendimento de que são responsáveis, extensivo aos residentes nos outros Estados membros.

Ora, a despeito da dinamização que se tem procurado imprimir à realização do programa do mercado interno, quinze anos se completaram desde a apresentação da referida proposta sem que o Conselho tenha sequer iniciado o seu exame.

E, em Abril último, a Comissão acabou por retirar a proposta de 1975, aliás manifestamente desactualizada em face da evolução entretanto verificada no sentido do desagravamento dos regimes nacionais de tributação das sociedades, tendo incumbido um Comité de personalidades independentes de apresentar, no prazo de um ano, um estudo sobre esta matéria.

Os únicos progressos recentemente registados no domínio da tributação das sociedades referem-se a matérias decerto importantes, mas não centrais à visão do mercado interno: trata-se da aprovação, já em 1990, de directivas sobre o regime fiscal comum das fusões e cisões ao regime fiscal aplicável a sociedades-mães e a filiais de Estados membros diferentes, dando concretização a propostas que se reconduzem a 1969!

Cabe referir, por outro lado, o malogro dos esforços recentes no sentido do estabelecimento de um regime comum de retenção na fonte na tributação dos juros de depósitos. A proposta da directiva apresentada nesta matéria em Fevereiro de 1989, que envolvia a retenção na fonte à taxa mínima de 15% aplicável a depositantes na Comunidade, deparou com a oposição cerrada de diversos países, não tendo sido possível desbloquear o assunto.

4. O objectivo da criação das condições fiscais tidas como indispensáveis ao funcionamento do mercado interno da Comunidade continua, assim, a dois escassos anos de distância da data prevista para instituir a Europa sem fronteiras, bem longe de encontrar campo propício à sua consecução. Trata-se, na verdade, de uma tarefa particularmente difícil, atenta a circunstância de o Acto Único Europeu haver deixado inalterada a regra da unanimidade na tomada de decisões em matéria de fiscalidade, contrariamente à orientação mais flexível adoptada em outros domínios.

A aproximação dos sistemas fiscais nacionais, mesmo encarada na óptica relativamente modesta de instrumento de realização do mercado interno, continua, pois, a deparar com a resistência dos Estados membros — resistência que radica na alta complexidade dos sistemas fiscais, nas diferenças que se mantêm nas respectivas estruturas, como reflexo de divergentes concepções nacionais sobre as funções dos impostos, na convicção de

que a criação e modelação das categorias tributárias continuam a ser prerrogativa fundamental dos parlamentos nacionais.

Pode acontecer que a dinâmica criada nos últimos tempos no sentido da formação da união económica leve à afirmação de uma vontade política capaz de superar aquelas reacções aos programas de harmonização fiscal comunitária: mas cabe lembrar que, em contraponto a este factor de integracionismo, a própria limitação à utilização dos instrumentos monetários, inerente à concepção da união monetária, poderá tornar ainda mais importante o instrumento fiscal na política económica dos Estados membros, assim identificado como um dos últimos redutos de uma autonomia de tomada de decisões em gradual diluição.

5. Na recente reforma da tributação do rendimento em Portugal, o factor *internacionalização da economia* teve grande influência nas soluções propostas.

Embora, neste domínio, Portugal não se encontrasse sujeito a qualquer modelo decorrente de compromissos assumidos no plano internacional — pois a convergência dos sistemas fiscais se mantinha confinada, em termos de directivas comunitárias, à área dos impostos indirectos —, não há dúvida de que a própria intenção de modernizar a estrutura fiscal do País, por forma a torná-la mais racional, mais simples, mais incentivadora e mais justa, levava à natural aproximação dos paradigmas consagrados nos países de fiscalidade mais evoluída, quer no que se refere à tributação do rendimento das pessoas singulares, quer no que concerne à tributação das sociedades, e tal aproximação reflectiu-se, desde logo, na adopção da fórmula da tributação tendencialmente unitária. No plano das directrizes gerais, a reforma fiscal portuguesa terá, aliás, convergido fundamentalmente no sentido das linhas inspiradoras de reformas fiscais empreendidas por países não europeus — como é o caso dos Estados Unidos —, onde se operaram, nos anos oitenta, as mais profundas modificações na perspectivação do campo de incidência e do grau de progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal.

Por outro lado, a crescente abertura da economia ao intercâmbio internacional, ultrapassando a zona tradicional da circulação de mercadorias para se projectar à escala dos movimentos

dos factores de produção, tornava particularmente sensíveis certos aspectos da configuração interna do regime fiscal, como é o caso do peso da tributação efectiva dos rendimentos individuais e da intensidade da incidência da fiscalidade das sociedades.

Nestes pontos, as recomendações feitas estiveram longe de ter pleno acolhimento, uma vez que preocupações de consecução de receita se terão avantajado à necessidade de assegurar, no contexto do crescente relacionamento internacional, níveis competitivos para a nossa fiscalidade.

Cabe aqui referir, de um lado, a fixação dos limiares dos escalões do imposto progressivo em valores muito baixos, com insuficiente margem para a efectivação de abatimentos gerais em função de despesas individuais e familiares, o que tem reflexos negativos na situação de profissionais altamente qualificados; de outro lado, o nível demasiado elevado da taxa efectiva do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, conjugado com o baixo valor (apenas 20% do IRC) do crédito de imposto destinado a compensar parcialmente a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.

Nos dois anos que decorreram desde que, com desnecessária precipitação, foi posta em vigor a reforma da tributação do rendimento, operaram-se certas modificações no regime dos dois novos impostos (IRS e IRC), mas tais modificações não corresponderam à preocupação de introduzir melhorias estruturais, todavia bem necessárias, antes se limitaram, num singular misto de timidez e de auto-satisfação pelas soluções consagradas à partida, a correcções conjunturais que pouco irão além de medidas de simples cosmética.

E, com a proposta orçamental para 1991, parece ter-se perdido, uma vez mais, a oportunidade para a efectivação de alterações destinadas a reaproximar a regulamentação vigente dos impostos sobre o rendimento das concepções de base do respectivo modelo.

Ligeiras melhorias se reconhecem, é certo, na evolução recente (ou prevista) do normativo do IRS: a actualização dos valores dos escalões um pouco acima da taxa de inflação esperada; a redução de um ponto na taxa inicial; a dispensa de autoliquidação obrigatória para os titulares de certos rendimentos; o pequeno

ajustamento no divisor aplicado no caso de desnível dos rendimentos do casal; a introdução de incentivos a planos de poupança reforma, todavia em valor não revisto em função da inflação.

E, no âmbito do IRC, anuncia-se a redução da respectiva taxa — mas apenas em meio ponto de percentagem —, o que não altera sensivelmente a situação de desfavor em que a nossa economia continua colocada em confronto com as taxas mais convidativas de países que conosco competem na atracção de investimentos externos.

Nos próximos anos, sendo cada vez mais acentuada a internacionalização da economia no contexto mundial, e a consequente facilidade de movimentação de capitais e de mão-de-obra qualificada por efeito de diferenças de tratamento fiscal, tornar-se-á, assim, indispensável conferir maior atenção, entre outros aspectos, à necessidade de considerar, por forma mais ampla do que agora se esboça, a redução do nível da taxa do IRC, a par da correcção do sistema de imputação parcial adoptado, e bem assim a ampliação dos limiares de rendimentos a que se aplica a progressão por escalões do IRS.

E, claro está, haverá que acompanhar, intervindo na sua própria gestação, o desenvolvimento dos modelos comunitários em matéria de fiscalidade, procurando sempre acautelar os interesses nacionais ao progredir na via da harmonização, a qual, sem embargo de se centrar na área dos impostos indirectos, não deixará de projectar-se também na estrutura e nos níveis da tributação das sociedades, com implicações ainda na esfera da tributação da poupança pessoal.

Lisboa, 29 de Novembro de 1990