

PARTE 1

CAPÍTULO II

Reforma do sistema fiscal

JOSÉ CASALTA NABAIS
MARIA MATILDE LAVOURAS

Reforma do sistema fiscal

I. O sistema fiscal na constituição e sua concretização: 1. A expressão sistema fiscal; 2. O programa constitucional de reforma fiscal e sua concretização legal; **II. A evolução nefasta do sistema fiscal:** 1. O inevitável dualismo do IRS; 2. O IRC paralelo; 3. O aumento da carga fiscal pela tributação do património e do consumo; **III. Os problemas existentes e vias de solução pela reforma fiscal:** 1. Os problemas; 1.1. A erosão do mundo fiscal físico; 1.2. A economia digital; 3. A pressão fiscal sobre as realidades físicas; 4. Que linhas de solução através de uma reforma fiscal?

José Casalta Nabais / Maria Matilde Lavouras*

Vamos proceder a algumas reflexões sobre as possibilidades de uma reforma do nosso sistema fiscal. Para o efeito, começaremos por dar conta de como o sistema fiscal se encontra recortado na Constituição e da concretização que foi feita pelo legislador, tanto na reforma dos diversos impostos ou tributações decorrente das específicas exigências constitucionais, como nas reformas que posteriormente se seguiram, concretizadas em ajustes mais ou menos amplos e intensos dos mesmos impostos ou tributações. Depois, veremos se e até que ponto há possibilidades presentemente para intentar, com um mínimo de êxito, uma reforma do sistema fiscal de modo que possa ajudar a economia a ser mais competitiva, a simplificar e reduzir os custos de contexto, estruturando os impostos de forma a obter um misto de receitas fiscais.

I. O sistema fiscal na Constituição e a sua concretização

E a primeira consideração a este propósito é sobre a expressão “sistema fiscal” constante da Constituição para, depois, considerar a sua configuração constitucional, de um lado, e legal, de outro, de modo a ajuizar da sua correspondência entre uma e outra.

1. A expressão sistema fiscal na constituição

A Constituição utiliza a expressão sistema fiscal cinco vezes em quatro preceitos. Mais precisamente: na epígrafe e no n.º 1 do art.103.º, em que prescreve que o “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”; na al. i) do n.º 1 do art.165.º, que reserva à competência legislativa da Assembleia da República, salvo autorização do Governo, a “Criação de impostos e sistema fiscal ...”; na al. i) do n.º 1 do art. 227.º que inclui, nos poderes das Regiões Autónomas, “Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais...”; e no n.º 1 do art. 232.º, em que se estabelece que “É da exclusiva competência da Assembleia Legislativa da região autónoma... a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades da região.”

Naturalmente que o sistema fiscal corresponde ao conjunto dos tributos que o nosso sistema conhece, cujo núcleo duro é, sem dúvida, composto pelos impostos e tributações a que se reporta o programa constitucional, contido nos quatro números do primitivo art.107.º, que, após a revisão constitucional de 1997, passou a ser o art. 104.º. É óbvio que o mais importante, a este respeito, é saber se e em que medida a referência ao sistema fiscal, ao lado e para além das correspondentes alusões aos impostos, individual ou conjuntamente considerados, tem autonomia e implicações constitucionais.

O que, a nosso ver, apenas pode acontecer no respeitante à competência legislativa da Assembleia da República, contida na al. i) do n.º 1 do art.165.º, em que se contrapõe a reserva relativa à “criação de impostos”, que implica o respeito, também, da reserva dos elementos essenciais destes nos termos do n.º 2 do art. 103.º, à reserva referente ao “sistema fiscal”. Pois temos como seguro que o legislador constituinte não caiu numa pura redundância, impondo-se um sentido útil para a reserva do sistema fiscal que não seja o puro conjunto dos impostos. Ou seja, que a reserva relativa ao sistema fiscal não seja consumida pela reserva relativa à criação de impostos.

Por conseguinte a pronúncia no sentido de a exigência de reservar a disciplina do sistema fiscal como algo diferente da criação de impostos tem a ver com a necessidade de garantir o respeito pelo princípio da igualdade fiscal, de forma a este não ser posto em causa pela falta de coerência interna do conjunto dos impostos integrantes do sistema fiscal, isto é, por ausência de um mínimo de articulação ou de harmonização entre eles, seja esta ausência de articulação ou de harmonização horizontal ou vertical. Em termos horizontais entre impostos sobre consumo,

* Professores da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

impostos sobre o rendimento e impostos sobre património, de um lado, e entre impostos e tributos, que apesar do nome de taxas ou contribuições que exibem, não comportam os testes próprios dos tributos bilaterais, de outro¹.

E em termos verticais, entre os impostos nacionais, os impostos regionais no quadro do poder de adaptação do sistema fiscal nacional e os impostos municipais enquanto impostos com elementos municipais. A que acresce, ainda nesta sede vertical, o aspecto relativo à articulação com a normação fiscal que vem sendo adoptada tanto a nível internacional pela OCDE e OCDE/G20 - concretizada em instrumentos normativos tais como o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, o Modelo de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Sucessões e Doações, a Convenção Modelo e o Plano BEPS - como a nível supranacional pela União Europeia – consubstanciada, de um lado, na diversa legislação europeia que concretiza os diferentes níveis da harmonização fiscal que têm sido alcançados, e, de outro lado, na harmonização negativa, basicamente jurisprudencial porquanto levada a cabo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

Pois bem, a disciplina jurídica das exigências que implicam a existência e o funcionamento de apenas *um sistema fiscal nacional*, embora adaptável nas regiões autónomas, nos termos da al. i) do n.º 1 do art. 227.^{o2} e do n.º 1 do art. 232.^o da Constituição³ e do respectivo Estatuto Político Administrativo, e susceptível de suportar o poder tributário próprio dos municípios em cumprimento do disposto no n.º 4 do art. 338.^o da Constituição⁴, integra, por exigência constitucional, a reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República⁵.

Ora, dada a verdadeira manta de retalhos, em que o sistema fiscal nacional se foi convertendo, em virtude da desestruturação de que tem sido alvo todos os anos nas leis do orçamento do Estado, protagonizada sobretudo nos últimos dois governos, temos muitas dúvidas sobre o respeito da exigência constitucional da reserva legislativa à Assembleia da República respeitante à salvaguarda do sistema fiscal. De facto a labiríntica disciplina jurídica deste, resultante da crescente cedência às enormes pressões dos mais diversificados grupos de interesses instalados, políticos e económicos, que com total êxito modelam a seu favor a generalidade dos impostos, coloca-nos perante um cada vez maior amontoado de normas jurídicas sem o menor suporte racional próprio de um verdadeiro sistema fiscal. O que não deixa de ser profundamente paradoxal, uma vez que é a própria Assembleia da República, a quem a Constituição reservou a defesa legislativa do sistema fiscal, quem tem vindo sistematicamente a contribuir para destruir o sistema.

2. O programa constitucional de reforma fiscal e sua concretização legal

Como tem sido dito, a novidade mais marcante da Constituição de 1976 reside no programa de reforma fiscal que estabeleceu no então art. 107.^{o6}. Um programa em que encontrávamos as seguintes exigências:

- 1) a instituição de um verdadeiro imposto sobre o rendimento pessoal que fosse um imposto único, progressivo e tivesse em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, de modo a limitar os rendimentos a um máximo nacional a definir anualmente por lei;
- 2) que a tributação das empresas incidisse fundamentalmente sobre o seu rendimento real;
- 3) a existência de um imposto sobre sucessões e doações progressivo que contribuísse para a igualdade entre os cidadãos e tomasse em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho;
- 4) uma tributação do consumo que visasse a adaptação da estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia, isentando os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos e suas famílias e onerando os consumos de luxo.

Trata-se de um programa que veio a ser concretizado mais tarde, nos finais dos anos oitenta do século passado, já depois da primeira revisão constitucional, de 1982, que eliminou do texto constitucional as expressões de cariz “socialista” que continha. O que se traduziu na ordenação dos objectivos do sistema fiscal, que passaram a ser o da “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas” e o de “uma repartição justa do rendimento e da riqueza”, como consta do n.º 1 do art. 103.^{o7}, e na eliminação das expressões que constavam do

¹ Ou seja, tributos que, não obstante o nome que apresentam, constituem os impostos que não ousam dizer o nome – v. José Casalta Nabais, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 54 a 58.

² Que dispõe: 1. As regiões autónomas são pessoas coletivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respetivos estatutos: ... i) Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República.

³ Que prescreve: “1. É da exclusiva competência da Assembleia Legislativa da região autónoma o exercício das atribuições referidas nas alíneas a), b) e c), na segunda parte da alínea d), na alínea f), na primeira parte da alínea i) e nas alíneas l), n) e q) do n.º 1 do artigo 227.º ... e ainda a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades da região.”

⁴ Que estabelece: “4. As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei.”

⁵ V. José Casalta Nabais, «Recursos financeiros e poderes tributários das autarquias locais: que melhorias?», *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Volume V, Almedina, Coimbra, 2018, p. 243 – 278.

⁶ V. José Casalta Nabais, «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 149.º. 2019/20, p. 328 -344.

⁷ Invertendo, assim, a ordem que esses objectivos tinham no então art. 106.º da Constituição.

então art. 107.º, que eram: “limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei”, em sede do imposto sobre o rendimento pessoal; tomar “em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho”, no imposto de sucessões e doações; e “adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia”, na tributação do consumo.

E, retirado o cariz socialista da narrativa do texto constitucional, compreende-se que este não tenha sido objecto de alterações significativas posteriores. E, de facto, assim aconteceu, já que as alterações posteriores são poucas e muito limitadas, tendo as mesmas sido efectuadas na 4.ª Revisão Constitucional, de 1997, e se traduziu basicamente em retoques ao texto.

Na verdade, para além da prática inacreditável da renumeração dos artigos da Constituição⁸, a única modificação relevante foi a verificada no n.º 3 do que passou a ser o art. 104.º, em que a referência ao Imposto sobre Sucessões e Doações foi substituída pela referência à tributação do património, uma expressão mais abrangente e adequada à realidade económica a erigir em objecto de impostos. Pois, quanto ao mais, verificou-se apenas a substituição do futuro pelo presente nos verbos nos n.ºs 1 e 2 do art. 104.º, já que onde estava, respectivamente, “o imposto sobre o rendimento pessoal visará...” e “a tributação das empresas incidirá fundamentalmente...”, passou a estar “o imposto sobre o rendimento pessoal visa...” e “a tributação das empresas incide fundamentalmente...”.

E assim se tem mantido o programa da reforma fiscal constante agora do art. 104.º da Constituição. Um programa de reforma fiscal que o legislado foi concretizando por etapas, em que temos: 1) a reforma da tributação do consumo com criação do IVA em 1985, que entrou em vigor 1986; 2) a reforma da tributação do rendimento com a criação do IRS e do IRC em 1988, que entraram em vigor em 1989; e 3) a reforma da tributação do património com a criação, em 2003, do IMI, do IMT e do Imposto de Selo (sobre aquisições gratuitas por pessoas singulares).

Sendo certo que o que designamos por reforma da tributação do património mais não foi do que a criação de um novo sistema de determinação do valor dos imóveis, mais precisamente dos prédios urbanos, e a sua aplicação em princípio a todos os impostos em que o mesmo é pertinente. Pois o aspecto essencial da reforma da tributação do património foi a criação da categoria “valor patrimonial tributário”⁹ assente em elementos de base fundamentalmente objectiva¹⁰, que veio pôr termo à grave injustiça que ocorria na Contribuição Autárquica¹¹ relativa aos prédios urbanos. Um sistema extremamente injusto que já vinha da Contribuição Predial, decorrente da enorme desactualização das matrizes prediais que ficaram a aguardar a aprovação do Código das Avaliações, o qual jamais veio a ser aprovado¹².

Dado o grau de densificação que apresenta merece destaque a concretização legal do programa constitucional relativo à tributação do rendimento, constante do n.º 1 e do n.º 2 do art. 104.º da Constituição, em que se prescreve, respectivamente: “1.- 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»; “2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Um programa que, é de assinalar, no respeitante ao imposto sobre o rendimento pessoal, nunca foi inteiramente cumprido mesmo quando isso era possível, não o sendo mais desde que entramos no século XXI, e, relativamente à tributação das empresas, comporta apenas uma exigência, aliás sem paralelo nos ordenamentos constitucionais, que não tem sido difícil de acomodar na correspondente legislação.

Importa assinalar e sublinhar que foi a concretização legal do programa de reforma fiscal respeitante ao imposto sobre o rendimento pessoal a que mais dificuldades enfrentou e enfrenta. O que bem se compreende dado o número e grau de exigências constitucionais desse programa. Impõe-se, por isso, algumas palavras para dizer que esse programa nunca chegou a ser totalmente implementado e que a evolução posterior da tributação do rendimento pessoal tem sido no sentido de um cada vez maior afastamento do recorte legal face aos mencionados requisitos constitucionais.

Pois o recorte constitucional do imposto sobre o rendimento pessoal, que foi legalmente concretizado com a criação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)¹³, exigia e exige que este imposto seja único

⁸ Que releva da pura ostentação de formalismo e estética constitucionais – José Casalta Nabais, «Uma futura revisão constitucional?», Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, vol. V, cit., p. 202 e s.

⁹ Pois o valor dos prédios rústicos continuou a ter por base a renda fundiária como na contribuição autárquica, nos termos do art. 17.º do Código do IMI.

¹⁰ Como consta do art. 38.º do Código do IMI.

¹¹ Que foi criada na reforma da tributação do rendimento de 1988, a partir do anterior imposto cedular Contribuição Predial, que incidia sobre o rendimento real ou normal dos prédios, tendo-se procedido à separação do rendimento dos prédios arrendados que passou a ser tributado no IRS, dos prédios em si que ficaram sujeitos ao IMI - v. José Casalta Nabais, «A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis», Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, vol. V, cit., p. 333 e ss.

¹² Refira-se que o Governo chegou a obter uma autorização legislativa para aprovar o Código das Avaliações, que veio a ser declarada inconstitucional pelo acórdão n.º 358/92 do Tribunal Constitucional.

¹³ Em termos discutíveis, uma vez que “imposto sobre o rendimento pessoal” não é a mesma coisa que “imposto sobre o rendimento das pessoas singulares”, pois este integra também a tributação do rendimento empresarial e profissional, ou seja, a tributação do rendimento das empresas singulares, a que se reporta não o n.º 1, mas o n.º 2 (relativo à tributação das empresas) do art. 104.º da Constituição – v. José Casalta Nabais, «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», ob. cit., p. 328 e ss., bem como Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, p. 35 e ss.

(englobando, por via de regra, todos os rendimentos), progressivo (exigindo que os rendimentos mais altos sejam tributados progressiva e não apenas proporcionalmente de forma mais intensa) e tenha em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Exigências que ficaram comprometidas, logo à partida, em virtude de os rendimentos de capitais terem ficado estruturalmente excluídos do englobamento com a consequente quebra da *unicidade* do imposto e a instituição de uma *tributação separada* para esses rendimentos que não respeitava nem respeita o figurino constitucional.

Uma solução para os rendimentos de capitais que, por violar frontalmente o preceito constitucional em causa, era inconstitucional ao tempo em que a mesma foi adoptada. De facto, a tributação separada e com taxas liberatórias da generalidade dos rendimentos de capitais brigava claramente com as exigências de unicidade e de progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal. Um problema que foi colocado ao Tribunal Constitucional de que cuidou no seu Acórdão n.º 57/95, no qual se pronunciou sobre a inconstitucionalidade de diversas normas do Código do IRS. Todavia, no que à tributação separada dos rendimentos de capitais diz respeito, não chegou a conhecer do pedido com o fundamento, mais do que discutível, de que se verificara uma *alteração substancial* entretanto ocorrida das normas objecto de arguição de inconstitucionalidade.

Uma solução que não satisfaz minimamente, porquanto o Tribunal, para além de ter uma visão manifestamente excessiva do respeito pelo princípio processual do pedido, apoiou-se num conceito demasiado amplo e formal de alteração substancial, susceptível de desproporcionadamente obstar à emissão do correspondente juízo de inconstitucionalidade, desrespeitando efectivamente o pedido a pretexto de se não poder ir além dele, pois acabou por basear-se na mera presunção de o legislador ter querido uma alteração substancial¹⁴.

II. A evolução nefasta do sistema fiscal

Mas a este desvio original na concretização do modelo constitucional da tributação do rendimento sobreveio uma evolução do sistema fiscal pautado por um crescente afastamento do sistema fiscal desse modelo. O que sendo particularmente visível no que respeita ao IRS e ao IRC, em que nos deparamos verdadeiramente com dois IRS alternativos e dois IRC cumulativos, não deixa de ter expressão também no crescente aumento da carga fiscal pela tributação do património e do consumo. Vejamos estes aspectos pela ordem que acabam de ser referidos.

1. *O inevitável dualismo do IRS actual*

Aquilo que nos anos oitenta e noventa do século passado ainda era uma opção do legislador fiscal, em sede do imposto sobre o rendimento pessoal, não constitui mais verdadeira opção, que possa ter-se por praticável nos tempos que correm. Na verdade, no quadro da globalização económica e da massiva internacionalização das relações tributárias, pretender tributar os rendimentos de capitais, sujeitando-os ao figurino das exigências constitucionais do imposto sobre o rendimento pessoal não passa, presentemente, de uma piedosa intenção.

Daí que o dualismo do IRS em vez de retroceder se tenha agravado, uma vez que a unicidade do imposto sobre o rendimento pessoal, que continua a figurar no n.º 1 do art. 104.º da Constituição, a ser assegurada pelo englobamento de todos os rendimentos das pessoas singulares, se limita presentemente aos rendimentos do trabalho, ou seja, aos rendimento do trabalho de hoje - categoria A (rendimentos do trabalho dependente) e categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) – e aos rendimentos do trabalho de ontem - categoria H (pensões), porquanto os rendimentos do capital e do património, ou seja, os rendimentos da categoria E (rendimentos de capitais), da categoria F (rendimentos prediais) e da categoria G (incrementos patrimoniais¹⁵), se encontram sujeitos a taxas proporcionais, sejam estas taxas liberatórias no quadro da substituição tribuária em sentido estrito ou técnico, sejam taxas especiais.

Pelo que temos, assim, verdadeiramente dois IRS: um imposto de natureza pessoal - o IRS pessoal – incidente sobre os rendimentos do trabalho que referimos; e um imposto de natureza real – o IRS real – incidente sobre os rendimentos de capitais e outros rendimentos patrimoniais. Uma situação que, face à realidade da globalização económica e da consequente internacionalização das relações tributárias mais importantes, não vemos como possa ser significativamente modificada no sentido da observância das exigências constitucionais.

O que não quer dizer que esta situação não se encontre sujeita a críticas e a críticas fortes, pois trata-se de uma tributação do rendimento pessoal que, não só deixa de fora do figurino constitucional montantes cada vez mais elevados e muito significativos de rendimentos, como sobrecarrega, e muitíssimo, os titulares dos rendimentos

¹⁴ Para mais desenvolvimentos, v. José Casalta Nabais, «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», ob. cit., p. 335 e s. Refira-se que, como escreve este autor, a tributação separada dos rendimentos de capitais aquando da criação do IRS até se justificava como medida de natureza conjuntural, a concretizar através da atribuição de benefícios fiscais, exigida pela reconstrução do mercado de capitais então em execução, mas jamais como medida estrutural de exclusão da incidência do IRS recortada na Constituição.

¹⁵ Ou seja, outros incrementos patrimoniais, porquanto no conceito amplo de rendimento ou rendimento acréscimo, perflhado pela nossa ordem jurídica, todos os rendimentos constituem, por natureza, incrementos patrimoniais.

sujeitos a englobamento. O que, é importante referir e sublinhar, não se reporta apenas à tributação de que são objecto em sede do IRS, porquanto é preciso ter em devida conta que esses rendimentos sofrem uma outra tributação constituída pelas contribuições para a Segurança Social a que se encontram sujeitos os rendimentos das categorias A e B.

Uma realidade que agrava, e de que maneira, a situação de “apartheid fiscal” que vem sendo denunciada. É certo que esta expressão foi cunhada para uma realidade mais ampla e abrangente, que confronta os “fugitivos fiscais” com os “cativos fiscais”, no contexto da internacionalização das relações tributárias, que possibilita e permite aos primeiros modelar a tributação a que pretendem sujeitar-se, diminuindo-a muito significativamente, e forçar, sem apelo nem agravo, os segundos a uma tributação fortemente agravada em grande parte para compensar a falta de tributação daqueles¹⁶. Mas essa expressão também pode ser utilizada para a reprodução desse fenómeno no quadro mais limitado, embora qualificado, do próprio IRS.

É que, entre os sujeitos passivos deste imposto, temos os sujeitos a uma tributação fortemente progressiva seja por força da elevada a taxa marginal máxima de 48%, aplicável ao escalão de rendimentos superiores a 80.882 euros, seja pela aplicação de taxas bastante elevadas a escalões de rendimento relativamente baixos, como é a taxa de 45% para o escalão de maior amplitude que vai dos 36.967 até 80.882 euros¹⁷. O que tem uma outra expressão muito visível nas fortes limitações à consideração das necessidades dos agregados familiares, mais especificamente das despesas destes com a realização dos direitos sociais - a saúde, a educação e a habitação¹⁸.

2. O IRC paralelo

Também no IRC, não obstante termos assistido a um desagravamento da sua taxa institucional, encontramos dois impostos embora, porque sobrepostos, estejamos perante um IRC paralelo. De facto, o IRC foi objecto de um acentuado desagravamento patente no facto de a sua taxa institucional ter descido muito significativamente, pois de 36% em 1989 caiu para 21% em 2015¹⁹. Uma situação que, como é sabido, é consequência do ambiente de concorrência fiscal que se instalou entre os Estados para atrair investimento. Desagravamento que se concretizou em outras medidas adoptadas pela reforma do IRC de 2014, como a reintrodução e ampliação do regime simplificado de determinação da matéria colectável em IRC.

Porém, ao lado deste assinalável desagravamento fiscal da tributação do lucro das empresas, vimos assistindo à crescente criação de diversas tributações avulsas incidentes sobre as empresas. A respeito dessas tributações, que têm vindo a ser criadas e que afectam as empresas, podemos referir, de um lado, as previstas no Códigos do IRC²⁰, como são as tributações autónomas, bastante ampliadas nos últimos anos, e as derramas, municipal e estadual, que se reportam ao rendimento empresarial, e, de outro lado, as que constam de legislação avulsa, como a contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o sector energético, a taxa de segurança alimentar mais, a contribuição sobre a indústria farmacêutica e a contribuição especial para a conservação dos recursos florestais²¹.

Em direitas contas, podemos dizer que as tributações avulsas se distribuem por três círculos concêntricos: o mais pequeno que integra as assim designadas “taxas de tributação autónoma”, que mais não são do que tributação autónomas sobre certas despesas; o círculo intermédio que é composto pelas sobretaxas de IRC, como são a derrama municipal e a derrama estadual; e o círculo maior que é constituído pelas tributações de natureza sectorial designadas por contribuições e taxas como são a contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o sector energético, a taxa de segurança alimentar mais a contribuição sobre a indústria farmacêutica e a contribuição especial para a conservação dos recursos florestais.

Assim e no concernente às tributações autónomas, ditas “taxas de tributação autónoma”, que se encontram previstas no art. 88.º do Código do IRC (bem como, para as empresas singulares, no art. 73.º do Código do IRS), devemos dizer que as mesmas começaram por se reportar a situações susceptíveis de elevado risco de evasão fiscal, de que são exemplo as relativas à tributação das despesas confidenciais e não documentadas, configurando as normas que as previam não como verdadeiras normas de tributação, mas antes como normas que, directamente, tinham por função o acompanhamento, vigilância e fiscalização da actuação fiscal dos contribuintes e, por conseguinte, de luta contra o crescente fenómeno da evasão fiscal.

¹⁶ V. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, 2019, p. 475 e ss.

¹⁷ Que, importa assinalar, era de 40%, na versão primitiva do Código do IRS.

¹⁸ Para mais desenvolvimentos, v. «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», ob. cit., p. 336 e s.

¹⁹ Recorde-se que a taxa de IRC foi sucessivamente: 36% (1989), 34% (1998), 32% (2000), 30% (2002), 25% (2004) e 23% (2014).

²⁰ Previstas também, embora em menor medida, no IRS empresarial.

²¹ Esta última criada pelo artigo 208.º da LOE/2020 = Lei nº 642020, de 31 de Março. Embora tenha sido estabelecido um prazo de 180 dias para o Governo a regulamentar, o certo é que, até agora, isso não ocorreu.

Todavia, com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efectivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento.

Pois essas tributações incidem agora não só sobre as despesas confidenciais e não documentadas, como foi no início, ou sobre as despesas não documentadas, despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e despesas de representação como foi depois, mas também sobre as despesas com importâncias pagas a pessoas singulares ou colectivas residentes em países com regime fiscal claramente mais favorável (os designados paraísos fiscais), sobre as despesas com encargos relativos a certas ajudas de custo, sobre os lucros distribuídos por entidades isentas de IRC, sobre certas indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações pagas aos gestores, administradores ou gerentes, etc. Sendo certo que algumas dessas tributações se encontram sujeitas a taxas relativamente elevadas, como é o caso das que incidem sobre as indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações dos gestores, administradores ou gerentes, sujeitas a uma taxa de 35%, nos termos do art. 88.º, n.º 13, do Código do IRC²².

Por seu lado, quanto à assim chamada derrama estadual, devemos dizer que a mesma não passa de uma sobretaxa sobre o IRC, que foi criada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, que aditou o art. 87.º-A ao Código do IRC. Uma sobretaxa que, na versão actual se apresenta como uma sobretaxa progressiva por escalões incidente sobre o lucro tributável superior a € 1.500.000, com taxas de 3% (de mais de € 1.500.000 até € 7.500.000), 5% (de mais de € 7.500.000 até € 35.000.000) e 7% (mais de € 35.000.000).

Uma realidade que eleva a taxa efectiva do IRC para 31%, quase 50% mais do que a taxa nominal de 21%. O que nos leva a questionar se essas tributações não fazem parte da estratégia fiscal que suporta uma verdadeira “duplicação do Estado fiscal”, um fenómeno que, respeitando tendencialmente ao sistema fiscal no seu todo, revela uma particular incidência no domínio da tributação das empresas. Embora nos devamos interrogar sobre se essa duplicação do Estado fiscal não é, de algum modo, exigida pela crescente rarefacção das bases tributárias que tradicionalmente suportavam as manifestações da capacidade contributiva, constituídas, como é sabido, pelo rendimento, pelo património e pelo rendimento e património utilizado na aquisição de bens e serviços de consumo.

O que tem levado alguma doutrina mais recente a propor uma tributação, tanto a nível estadual como até a nível da União Europeia, que não se reporte apenas às referidas tradicionais manifestações da capacidade contributiva, antes tenha em conta novas capacidades ou capacitações²³ consubstanciadas em qualificadas situações de vantagem economicamente avaliáveis²⁴. Mas, a ser esse o caminho a seguir, então impõe-se que se trilhe com transparência e sem subterfúgios, criando impostos especiais com essa fisionomia e não impostos encobertos com o nome de taxas ou de contribuições financeiras.

3. O aumento da carga fiscal pela tributação do património e do consumo

Na arquitectura do sistema fiscal português encontramos, como já foi referido, impostos sobre o património e sobre o consumo em que é bem visível a tendência para o incremento da carga fiscal. O que resulta seja de uma alteração da fórmula de cálculo da base de incidência tributária, como nos impostos sobre o património, seja de um aumento da taxa do imposto, como no IVA, seja mediante a criação ou a revisão do regime legal, como nos impostos especiais sobre o consumo (IECs). Impostos estes que têm de comum o facto de se apresentarem mais resistente à evasão²⁵, a qual é, de resto, desincentivada pelo regime de cálculo da colecta e pelo efeito anestésico que, em geral, comportam.

A reforma da tributação do património de 2003/2004, que manteve e reforçou a excepcionalidade da tributação da transmissão dos bens móveis *mortis causa*²⁶, alterou, muito significativamente, a forma de determinação do va-

²² A qual ainda é elevada para 45% para as empresas que apresentem prejuízos.

²³ À maneira de Amartya Sen, *A Ideia de Justiça*, Almedina, Coimbra, 2012, sobretudo p. 345 e ss.

²⁴ V. sobre essa temática e por todos, Franco Gallo, *L'Ugualianza Tributária*, Editoriale Scientifica, 2012, esp. p. 7 e ss.

²⁵ A evolução das receitas arrecadadas com a tributação estática e dinâmica do património tem corroborado a ideia de que a variação do volume de receitas do IMI depende do ajustamento das taxas do imposto pelos municípios, enquanto as receitas do IMT estão mais dependentes do quadro económico global e do maior ou menor dinamismo do mercado. Por conseguinte, não se estranha que a receita do IMI seja tendencialmente estável e que a receita do IMT, que apresentava uma tendência para o crescimento, tenha, em 2020, voltado a valores de 2012.

²⁶ Que se deve sobretudo à importante isenção do Imposto de Selo nas transmissões a favor do cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, contemplada na alínea c) do art. 6.º do Código do Imposto de Selo.

lor patrimonial tributário. Esta modificação levou a um aumento da carga tributária sobre o património imobiliário urbano, não obstante continuar por concretizar a parte da reforma respeitante à tributação dos prédios rústicos.

Encarada como a única forma adequada de tributação, em que o pagamento do imposto se destina a compensar a sociedade pela limitação da liberdade de todos os outros em aceder às utilidades proporcionadas pelo uso individualizado do solo²⁷, a diferenciação na distribuição da carga fiscal dos impostos sobre o património, maxime sobre o património imobiliário, constitui um obstáculo não despidendo à aquisição onerosa do direito de propriedade sobre imóveis, sobretudo os destinados à habitação própria e permanente de valor superior a 92.407 euros²⁸.

Este imposto tem sofrido algumas alterações no seu desenho e embora mantenha a sua matriz de imposto proporcional no que à transmissão de prédios rústicos e para os prédios urbanos cujo destino não seja a habitação e outras aquisições onerosas do direito de propriedade diz respeito, o mesmo não sucede para os prédios cujo destino seja a habitação. Quanto aos prédios urbanos destinados a habitação, a opção do legislador passou pela criação de um imposto que combina uma progressão por escalões e um imposto proporcional, para os prédios de valor patrimonial mais elevado. Para além disso, é aplicada uma taxa de 0% à parcela de 92.407 euros, quando o prédio ou fracção sejam destinados a habitação própria e permanente. A um leque de taxas progressivas crescentes aplicáveis às aquisições até 574.232 euros, no caso dos prédios destinados a habitação própria e permanente e 550.836 para os demais prédios destinados a habitação, somam-se dois “escalões” com taxa única de 6% ou de 7,5%, consoante o valor seja inferior ou superior a 1.000.000 euros.

A combinação do IMT com a tributação agravada do património imobiliário urbano situado em território português, que não estejam classificados como comerciais, industriais, para serviços ou outros de valor superior a 600.000 euros (art. 6.º, als. b) e d) e art. 135.º-B do Código do IMI), torna clara a preferência do legislador fiscal pela tributação agravada do património imobiliário urbano face a outras formas de acumulação de património. Compreende-se assim que a introdução de alterações ao nível da tributação do património imobiliário deve ser cautelosa e inserida numa política global de gestão do território, que não implique a redução da protecção do direito de propriedade a um nível tão baixo que possa ser considerada inexistente²⁹.

A este respeito importa referir que, embora estudos comparativos internacionais apontem no sentido da existência de algum alívio fiscal da tributação do património imobiliário em Portugal³⁰, a verdade é que, com a introdução do Adicional ao IMI, criado pela Lei LOE/2017³¹ e agravado pela LOE/2019³², em termos de apresentar hoje uma taxa progressiva de 0,4% a 1,5%, há uma evidente aproximação aos regimes vigentes noutros países³³.

Já nos impostos indirectos, a modificação mais significativa, depois da introdução do IVA em 1986, ocorreu em 2011 com a fixação da taxa do regime geral nos 23%, alteração que permite justificar o crescimento da receita fiscal³⁴. Os impostos especiais sobre o consumo (IECs) apresentam nos tempos actuais uma grande abrangência, determinando uma tributação acrescida dos consumos visados. Apesar de estarmos perante impostos que beneficiam de um regime de harmonização comunitária, o que dificulta a adaptação dos regimes às especificidades de cada Estado-Membro, continua na disponibilidade destes a selecção das taxas aplicáveis, desde que observados os limites traçados. Apesar da alteração introduzida pela Directiva (UE) 2019/1995 do Conselho de 21 de Novembro, que permitiu uma adaptação do regime às trocas efectuadas através de diversos mecanismos de comércio elec-

²⁷ Henry George chegou mesmo a defender um sistema com um imposto único sobre o património, propondo a tributação da sua propriedade das terras e de outros recursos naturais que tinha como vantagem o facto de não distorcer o funcionamento dos mercados e da economia. Esta visão radical do sistema fiscal teve alguns adeptos, mas acabaria por não vingar. De entre os autores que reconhecem a importância da proposta de Henry George encontramos Milton Friedman ou Joseph Stiglitz. Este último chega mesmo a considerar que o que está em causa é a tributação de uma fonte de rendimento e de riqueza que não é discricionária, sugerindo a necessidade de separação entre a tributação do património e do rendimento - Henry George, *Progress and Poverty*, D. Appleton and Company, 1881; Richard J. Amott e Joseph Stiglitz, «Aggregate land rents, expenditure in public goods and optimal city size», *The Quarterly Journal of Economics*, XCIII (4), 1979, p. 471-500; Joseph Stiglitz, *New theoretical perspectives on the distribution of income and wealth among individuals: part IV: land and credit*, NBER Working Paper 21192, NBER, 2015; Colin Read, «The early life of Henry George», *The Public Financiers*, Palgrave MacMillan, 2016, p. 26-33.

²⁸ O obstáculo a que nos referimos diz respeito às dificuldades financeiras enfrentadas por todos os que recorrem a financiamento externo para a aquisição do imóvel, obrigando a um aumento do endividamento para suportar o encargo com o imposto.

²⁹ A estreita ligação entre a sustentabilidade ambiental e a sustentabilidade fiscal é bastante visível ao nível das políticas de urbanismo e de gestão do solo, denotando a necessidade de consideração das externalidades positivas geradas pela boa utilização dos bens ambientais.

³⁰ Cfr. Daniel Bunn e Elke Asen, *International Tax Competitiveness Index 2020*, Tax Foundation, 2020, Washington, D.C., em esp. p. 24.

³¹ Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

³² Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro

³³ Sobre o Adicional ao IMI, v. José Casalta Nabais, «A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis», *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Volume V, cit., p. 333 – 355., Almedina, Coimbra, 2018, p. 243 – 278. Refira-se que a ideia de uma convergência de regimes fiscais entre os países faz mais sentido face ao rendimento do que face ao património imobiliário. Este, além de não poder ser deslocado geograficamente, condiciona as tomadas de decisão dos contribuintes e pode, em alguns casos, servir de índice de ligação efectiva a um determinado território em sede de tributação. Estamos a pensar, por exemplo, no critério residual para aplicação de impostos indirectos sobre o consumo nas relações B2B de comercialização de serviços fornecidos e consumidos totalmente online. Para além disso, a existência de património imobiliário reflecte, de modo muito intenso, as especificidades de cada povo e pode revelar-se essencial na implementação de medidas de combate à pobreza.

³⁴ A taxa máxima permitida pela Directiva IVA é de 25% e é praticada na Dinamarca, Croácia e Suécia. Convém notar que o desenho dos sistemas fiscais e o destino dado às receitas do IVA nesses outros países é bastante diverso do português.

trónico directo, ainda há um longo caminho a percorrer no que à tributação de bens e serviços incorpóreos³⁵ diz respeito, como vamos ver de seguida.

Diversa desta questão é a da progressividade da tributação indireta, efeito que pode ser conseguido através da introdução de IECs ou, como sucedeu em Portugal, com a diferenciação das taxas de IVA a aplicar ao consumo de energia eléctrica, caso em que é visível uma progressividade em sentido impróprio³⁶.

III. Os problemas existentes e vias de solução pela reforma fiscal

As alterações profundas, trazidas pelo advento do século XXI³⁷, com expressão eloquente na globalização e digitalização económicas e na metropolização populacional, põem à prova, se é que não subverteram, o modelo económico industrial ou convencional dos séculos XIX e XX e, por conseguinte, o sistema fiscal inerente a esse modelo económico³⁸. Por isso, um tal quadro de alterações vem influenciando o rumo das receitas públicas, constituindo o ponto central do debate em torno da necessidade de introdução de medidas de reforma dos sistemas fiscais. O que implica alterações que permitam que essa linha de continuidade, que tão bons frutos deu e que culminou no estado social ocidental do segundo pós-guerra, não seja totalmente descontinuada.

Reconhece-se que a transição para a economia digital e, sobretudo, a utilização massiva, senão mesmo quase exclusiva, de meios de pagamento electrónico³⁹, permitirão conhecer os fluxos financeiros e os fluxos reais das transacções e medir com exactidão os níveis de consumo e de rendimento. O cruzamento de dados provenientes de várias fontes de informação será capaz de permitir uma redução drástica da evasão fiscal. Por outro lado, a disponibilidade de *big data* associada à sua desmaterialização incentivam a deslocalização dos elementos que não tenham, pela sua natureza, que estar ligados a um determinado território ou região, por razões ligadas ao planeamento fiscal. Enfim, até os seres humanos estão a regressar ao estado de nómadas.

Tudo o que vimos de dizer leva a que as preocupações actuais se centrem no desenho de sistemas fiscais que se ajustem a esta nova realidade, tendo em conta, todavia, que continuem a permitir a introdução de medidas discriminatórias compatíveis com a igualdade tributária horizontal e vertical. Também a nível internacional esta preocupação obriga a um ajustamento das medidas para evitar quer a dupla tributação internacional quer a dupla não tributação internacional. Por conseguinte, os actuais sistemas fiscais enfrentam uma outra realidade, um outro território em que tudo é tende a ser feito de forma diversa⁴⁰.

1. Os problemas

Os desafios que se colocam aos sistemas fiscais actuais, embora sejam muito diversificados, demandam uma resposta rápida e eficaz. Alguns são já conhecidos, mas têm vindo a agravar-se nos últimos anos, seja porque as eventuais medidas tomadas não se revelaram eficazes para os contrariar, seja porque o seu grau de complexidade aumentou. Outros são novos e de difícil delimitação ou compreensão, o que dificulta o desenho das medidas, justifica a sua não regulamentação e, em certa medida, leva a um tratamento fiscal diferenciado face a realidades similares.

Neste contexto multifacetado assistimos à alteração da forma como os agentes económicos interagem entre si e ao aparecimento de novas formas de rendimento e de acumulação de riqueza. As mudanças na distribuição do rendimento obrigam a uma releitura do princípio da igualdade. Assim não admira que o actual desenho do sistema de tributação esteja na origem de algumas situações iníquas, decorrentes sobretudo da distribuição da carga fiscal entre os vários grupos de rendimentos, que são potenciadas nos seus efeitos nefastos pela sua combinação com medidas de redistribuição do rendimento⁴¹.

³⁵ Mantemos a designação bens incorpóreos ao invés de bens intangíveis por ser esta a designação clássica do direito económico e do direito fiscal, com expressão nas normas das Diretivas IVA, e por assim se evitar, também, a confusão com a designação e o tratamento dos intangíveis pelo direito contabilístico.

³⁶ Estamos a referir-nos à medida introduzida pelo Decreto-Lei n.º 74/2020, de 24 de Setembro e regulamentada pela Portaria n.º 247-A/2020, de 19 de Outubro, que estabelece a aplicação de um leque de taxas de IVA – 6%, 13% ou 23% - aos consumos energéticos, satisfeitas que estejam determinadas condições e diversos critérios previstos no Decreto-Lei n.º 38-A/2010, de 28 de Dezembro, na sua redação actual e na Portaria n.º 178-B/2016, de 1 de Julho, para a atribuição da tarifa social de energia. Ao utilizar como factores de determinação da capacidade contributiva, acrescida ou diminuída, a combinação de pelo menos dois dos seguintes índices - potência contratada, composição do agregado familiar e consumo energético - traz para os impostos indirectos os caracteres de personalização próprios dos impostos directos.

³⁷ Que, em nosso entender, começou em 1989 com a queda do Muro de Berlim e a implosão da União Soviética – v. José Casalta Nabais, «Que sistema fiscal para o século XXI?», Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. XLV, Tomo I, 2019, p. 1- 41, e Problemas Nucleares de Direito Fiscal, cit., p. 125 – 160.

³⁸ V. Michel Bouvier, «Le nouveau modèle économique exige un nouveau modèle fiscal», Revue Française de Finances Publiques, n.º 154, Maio de 2021, p. 163 – 169. V. também Vito Tanzi, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, Cambridge University Press, New York, 2018.

³⁹ Sobre as vantagens para os sistemas fiscais decorrentes da desmaterialização dos meios de pagamento, v. Kenneth S. Rogoff, *The Curse of Cash*, Princeton University Press, Princeton, 2016 = A Maldição do Dinheiro, tradução de José Santana Pereira, Gradiva, 2017.

⁴⁰ Adaptação de uma frase de L. P. Hartley, *The Go-Between*, Hamish Hamilton Ltd, 1013, Londres, p. 9.

⁴¹ Já Adam Smith alertava para a possibilidade de mobilidade geográfica do facto tributário para evitar o pagamento do imposto. Se à época esta mobilidade não era fácil, a globalização tornou-a bastante simples, estando na génese de problemas como a dupla tributação e a dupla não tributação internacionais.

E isto não só pelas dificuldades em tributar realidades sem existência física ou com localização geográfica de difícil detecção, mas, sobretudo, por causa dos problemas de justiça fiscal que essas situações factuais originam. Os “novos paraísos fiscais” não só não correspondem a um qualquer território ou região delimitado geograficamente, como decorrem da própria natureza das coisas, respondendo, aliás, a alguns dos problemas colocados pelos sistemas fiscais tomadas em consideração através de sistemas fiscais mais favoráveis⁴².

1.1. A erosão do mundo fiscal físico

Os avanços tecnológicos a que temos assistido estão na base do surgimento de realidades como novas formas de prestação de trabalho, novas formas de pagamento e novas fontes de riqueza. E se algumas delas se mostram perfeitamente compatíveis com os actuais sistemas tributários e outras exigem apenas algumas adaptações ou reinterpretções de conceitos à luz da tendência actual, há ainda aquelas que demandam uma alteração mais profunda ou até disruptiva (para utilizarmos um vocábulo em voga) no desenho dos sistemas de tributação à escala global.

A OCDE encabeçou um grupo que tem estado a analisar o plano BEPS tentando prevenir algumas das alterações ocorridas no mundo físico e que influenciam de modo determinante a arrecadação de receitas pelos Estados através de impostos sobre as empresas. Assente na ideia de que o Estado com poder tributário deveria ser o Estado da fonte, deixou de fora aquelas situações em que é difícil definir ou identificar o Estado ao qual pode ser reconhecida essa legitimidade. A deslocalização da produção e a transformação de conteúdos com existência física em bens incorpóreos ou a transformação da forma como os serviços são prestados são disso um pequeno exemplo. Até as formas de produção foram alteradas e a imputação de um resultado a uma entidade com existência física é cada vez mais difícil.

Assistimos, de resto, a uma introdução massiva de algoritmos – e, sobretudo de algoritmos criadores – por parte das empresas. O *machine learning* e o recurso a inteligência artificial marcam as novas tendências na produção, do mesmo modo que a criação de redes descentralizadas de troca de informação se integram na nova forma de comunicar, sem filtros. Ao nível dos sistemas de pagamento a correlação entre estas duas realidades levou à criação de novas formas de pagamento representadas por outros meios que não são moeda com curso legal, facto que dificulta a sua detecção para efeitos de tributação⁴³.

A alteração dos padrões de consumo e, sobretudo, das formas escolhidas para a aquisição e pagamento de bens e serviços, durante a pandemia COVID-19, incrementaram a desmaterialização dos processos de aquisição e pagamento e catapultaram novos modelos de negócio, alguns deles já conhecidos. De entre estes, revestem particularidades importantes para esta reflexão os “negócios P2P”⁴⁴, já que permitem a eliminação ou a redução drástica dos custos de transacção, ao colocarem frente a frente vendedores e compradores. O que leva a que seja importante determinar como serão tratados os rendimentos obtidos por este tipo de transacções e pelas plataformas que podem ser utilizadas para que os mesmos ocorram.

Como se pode perceber há aqui dois domínios: o recurso a plataformas conhecidas e devidamente reguladas para os negócios P2P e o recurso a plataformas que se encontram sem qualquer controlo adequado, onde se incluem as DLTs⁴⁵ e a *blockchain*. As primeiras não estão isentas de problemas, mas apresentam como principal vantagem o facto de permitirem o controlo fiável das transacções efectuadas. Nas plataformas do segundo tipo a supervisão nem sempre é possível e, uma vez que os dados são introduzidos na plataforma e verificados pelos próprios participantes no mercado, a confiabilidade dos mesmos é duvidosa.

Havendo fuga de negócios para as plataformas digitais fica comprometida a arrecadação de impostos sobre o rendimento das empresas, problema este que apresenta uma tendência para crescer, devido às alterações ao nível da forma como os bens e serviços são consumidos ou fruídos.

⁴² Deixamos de fora outras questões, também importantes, relacionadas com a diferenciação ou discriminação implícita, uma vez que se trata de questões que beneficiam já de longo debate doutrinário e jurisprudencial e que têm sido resolvidas de forma bastante satisfatória. Alguns destes problemas podem ser solucionados pela partilha de informação entre Estados, embora essa seja uma das questões que ainda não obteve resposta satisfatória – v. Luís Pedro Ribeiro Alves, «O capítulo V da acção 13 do plano BEPS. A troca automática de informações obrigatória: Um juízo de moralidade?», Boletim de Ciências Económicas, Working Papers, n.º 28.

⁴³ Estamos a considerar nesta categoria quer a tradicional remuneração através de pagamentos em espécie – bens ou serviços – como sucede nos casos dos designados influencers digitais, quer os pagamentos em criptomoedas que, não sendo de considerar moeda por não preencherem os requisitos para tal, são utilizados como forma de pagamento já em muito países mas que beneficiam de um tratamento fiscal discriminatório face às demais formas de pagamento de salários ou remuneração de prestação de serviços, derivada da falta de regulamentação e da interpretação não actualista das normas de direito laboral e de direito e fiscal. Sobre esta problemática, v. Joana Matos, Digital Influencers: o novo desafio para o Direito Fiscal, Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2019.

⁴⁴ Peer-to-peer – transacções sem intermediário(s).

⁴⁵ Distributed Ledger Technology – livro de registo em rede tecnológica.

1.2. A economia digital

O processo de digitalização da economia ocorrido nas últimas décadas trouxe-nos a um mundo até agora desconhecido. Estamos perante um fenómeno cuja dispersão geográfica acontece a vários ritmos e, dependendo da vertente em causa, com implicações também elas muito diferentes. Nem sempre essa diversidade é negativa, podendo beneficiar de modo mais intenso os países com sistemas fiscais mais simples e com menores taxas de esforço fiscal.

Com especial relevo para efeitos de tributação são de mencionar as alterações à forma como se fazem negócios, não só a nível internacional como também nacional, com o recurso acrescido a contractos auto-executáveis (habitualmente designados por *smart-contrats*), o encurtamento dos processos e dos pagamentos mercê da possibilidade de utilização de meios de comunicação cada vez mais sofisticados, eficazes e fiáveis. O crescimento do comércio electrónico indirecto foi acompanhado por idêntica tendência nas trocas enquadradas em comércio electrónico directo, acontecendo que, em alguns casos, todo o processo produtivo é desmaterializado e desenvolvido em rede.

A exploração das potencialidades decorrentes das novas redes de transmissão de dados permitiu encontrar novos meios de comercialização de bens e serviços, novas formas de pagamento e impulsionou a partilha internacional de dados. Nos últimos anos e, sobretudo durante a pandemia COVID-19, assistimos ao recrudescimento das trocas P2P, portanto sem recurso a intermediários, permitindo o contacto directo entre produtor (fornecedor) e consumidor (comprador). Uma mutação que está a revolucionar os mercados⁴⁶.

As alterações tecnológicas provocaram ainda alterações profundas nos sistemas de produção, nas formas de trabalho e nos mecanismos utilizados para garantir reserva de valor. Por outro lado, fornecem instrumentos de análise de dados capazes de garantir celeridade e confiabilidade, embora com alcance restrito não só por razões relacionadas com a privacidade dos dados como também pelas limitações da própria tecnologia e do tipo de dados disponíveis.

3. A pressão fiscal sobre as realidades físicas

À medida que a digitalização da economia cresce e aumenta a prática de factos tributáveis sem pegada visível, aumenta a dificuldade em delimitar o conceito de capacidade contributiva, a base de incidência e, até mesmo, dos correspondentes sujeitos passivos de imposto. A utilização de índices tributários baseados em realidades físicas, usada comumente nos séculos XVII e XVIII⁴⁷ e paulatinamente abandonada a partir de então, parece estar de volta. Tudo o que não tenha existência física é volátil e facilmente deslocável de território, e uma forma de evitar o esvaziando, não de *iure* mas sim de facto, do poder tributário dos Estados consiste em escolher tributar realidades que se revelem facilmente detectáveis ou materializáveis.

Os índices da capacidade contributiva – rendimento e património – necessitam de nova contextualização. Num mundo em que o imaterial se assume como preponderante, o património deixou de corresponder apenas a realidades com existência física e a fácil deslocalização das fontes de rendimento impede uma aplicação eficaz e equitativa das normas de tributação. A par da diminuição da importância do património imobiliário, a diversificação das fontes dos rendimentos de capital e a origem de novas formas de trabalho⁴⁸ exigem uma reflexão profunda sobre os fundamentos da tributação.

De entre as transformações no mercado laboral a mais impactante resulta do nomadismo digital, por ser um modelo de prestação de trabalho que permite a alternância, quase constante, de locais de trabalho⁴⁹.

⁴⁶ V. Markus Menz, Sven Kunisch e outros, «Corporate strategy and the theory of the firm in the Digital Age», *Journal of Management Studies*, 2021, doi:10.1111/joms.12760; Mark Armstrong, «Competition in Two-Sided Market», *RAND Journal of Economics*, 37(3), 2006, 668-691; Jean-Charles Rochet, Jean Tirole, «Platform competition in two-sided markets», *Journal of the European Economic Association*, 1(4), 2003, 900-1029.

⁴⁷ Estamos a referir-nos ao imposto sobre janelas que existiu em França, Irlanda e Inglaterra ou ao “Female servant tax”. Hoje podemos encontrar um parente próximo deste último em Singapura que estabelece o pagamento de uma contribuição por cada trabalhador migrante que desempenhe funções domésticas por conta de outrem, a qual varia em função do número de empregados domésticos e da composição da própria família (FDWs – Foreign domestic workers] <https://www.mom.gov.sg/passages-and-permits/work-permit-for-foreign-domestic-worker/foreign-domestic-worker-levy/paying-levy>.

⁴⁸ Às alterações no mercado de trabalho somam-se os problemas decorrentes do envelhecimento populacional, sendo que este pode revelar-se catastrófico para os sistemas financeiros dos países ocidentais.

⁴⁹ Os nómadas digitais não são nem colonos nem migrantes, pois vivem e trabalham de forma permanente ou por um período longo em local diverso daquele de que são originários. Os nómadas digitais que são viajantes (turistas) que trabalham enquanto viajam, podendo dizer-se que se trata de um estilo de vida - Hannonen Olga, «In search of a digital nomad: defining the phenomenon», *Information Technology & Tourism*, 2020, DOI: 10.1007/s40558-020-00177-z; Beverly Yuen Thompson, «Digital nomads: employment in the online Gig Economy», *Glocalism Journal of Culture Politics and Innovation*, 1, 2018, 1-26; Anika Müller, «The digital nomad_ buzzword or research category?», *Transnational Social Review*, 6(3), 2016, 344-348, T. Makimoto e D. Manners, *Digital Nomad*, Wiley, 1997.

Como a permanência em cada local é transitória, nem sempre estão preenchidos os requisitos para que os trabalhadores ou prestadores de serviços sejam tratados como residentes ou como residentes não habituais. Em alguns casos, nem sequer é viável a aplicação do regime de tributação dos rendimentos obtidos por não residentes.

Embora este modelo de trabalho não seja adequado a todo o tipo de funções, abrange um leque cada vez mais alargado de tarefas e de pessoas, desde os migrantes sazonais (*snowbirds*) aos trabalhadores temporários, passando pelos jovens empreendedores, sem esquecer os empresários de sucesso⁵⁰. As especificidades de que se reveste impedem a determinação apriorística de todos os casos, mas em todos eles estamos perante situações em que foi quebrado o ciclo de dependência do indivíduo face a um determinado Estado. Ao romperem a relação com um território ou Estado, os nómadas digitais transformam-se numa espécie de “apátridas fiscais”, podendo os seus rendimentos ser tributados como rendimentos obtidos por não residentes⁵¹.

A vontade de atracção de actividades de elevado valor acrescentado tem estimulado os Estados a criarem condições físicas e legais para acolherem este tipo de “trabalhadores”⁵², procedendo às adaptações dos regimes fiscais e legais de permanência que permitam uma diferenciação positiva face aos rendimentos dos residentes. Esta discriminação é conseguida, maioritariamente, através da aplicação de uma taxa ou leque de taxas mais baixas de imposto. Mas há casos em que até o fluxo, o volume e a procedência dos rendimentos são difíceis de detectar, como sucede quando não existe um estabelecimento permanente ao qual possam e tenham que ser imputados, impedindo o Estado da fonte de os tributar ou, no caso de bens e serviços incorpóreos em que o seu consumo é difícil de detectar. Fica, apenas, disponível a hipótese de eleger como factor de conexão a um determinado território, o consumo de bens e serviços e, a partir daí, determinar um rendimento potencial dos consumidores (pessoas físicas).

O fenómeno dos nómadas digitais pode ser mimetizado para o mundo empresarial, na figura das empresas digitais. Algumas das mais conceituadas e valorizadas empresas à escala mundial não desenvolvem a sua actividade a partir de uma estrutura física. O recurso a plataformas de trabalho colaborativo (*coworking*) ou ao teletrabalho (*home office*), incluindo a prestação de trabalho por nómadas digitais, permitem contar com a contribuição de trabalhadores espalhados um pouco por todo o globo, sem necessidade de despendir um elevado volume de recursos com custos operacionais, nomeadamente com instalações. Também aqui se colocam dificuldades de determinação dos fluxos financeiros, problemas estes majorados nos casos de serviços e bens digitais. O que sobra, neste caso, é a possibilidade de tributação quer dos rendimentos colocados à disposição dos trabalhadores, quer os lucros distribuídos, com as ressalvas já referidas.

As alterações no mercado laboral e empresarial em consequência da digitalização da economia albergam o fenómeno da robotização dos processos produtivos. De facto, mecanismos como o da inteligência artificial e da *machine learning*, permitiram criar sucedâneos perfeitos dos trabalhadores humanos para o desempenho de um leque cada vez mais alargado de tarefas. A par de outros problemas surge o dilema do reconhecimento de capacidade contributiva passiva a entidades dotadas de *machine learning*, com ou sem suporte físico mínimo. Também aqui se torna mais fácil considerar como centro de imputação de rendimento um robô inteligente do que um *bot*.

A crescer ao vimos de dizer, surge uma questão ainda mais complexa do ponto de vista dogmático, qual seja o do tratamento fiscal a dar aos pagamentos em *criptomoedas* ou em *criptoativos*. As especificidades desta problemática obrigam a uma análise aprofundada e cuidada, não sendo compatível com esta nossa reflexão. Diremos, apenas, que a não se reconhecer a caracterização das *criptomoedas* como moeda, não vislumbramos razões para afastar a aplicação a estas *criptorealidades* do regime fiscal de tributação dos pagamentos em espécie ou com recurso a activos financeiros. O maior problema aqui é a sua detecção, ficando os Estados reféns de um ou outro indício da sua existência. Mais uma realidade virtual, cujos problemas tormentosos que coloca à tributação tem como consequência elevar a crescente pressão fiscal sobre as realidades físicas.

⁵⁰ Alguns Estados encontraram uma forma imperfeita de contornar o problema para a não detecção de rendimentos, ao limitarem a emissão de vistos de turismo para permanências por curtíssimos períodos de tempo ou à criação de vistos de residência não permanente por períodos mais longos para titulares de determinado tipo de rendimentos obtidos em território estrangeiro, sujeitando-os a um regime de tributação mais favorável face ao dos residentes, ficando, ainda assim, por resolver muitos problemas ligados a situações de discriminação positiva do rendimento em função das específicas características pessoais dos que o recebem. Noutros casos, são criados regimes especiais para e-empresas que aceitem transferir os seus e-negócios para um determinado Estado, exigindo-se em geral uma sede física, que pode consistir na morada do representante fiscal da e-empresa nesse país.

⁵¹ Foi esta a solução seguida entre nós, com a possibilidade de tributação dos rendimentos obtidos a partir de actividade praticada em território nacional de acordo com o regime de tributação dos residentes não habituais, desde que preenchidos todos os requisitos, sendo o controlo dos rendimentos feito no momento da emissão do visto de residência (D7). O regime português reveste-se de especificidades, pois impede a sua aplicação aos considerados residentes no nosso país em qualquer um dos cinco anos anteriores.

⁵² Um dos problemas dos nómadas digitais diz respeito à possibilidade de desenvolverem uma actividade económica a partir do território de um Estado sem visto de trabalho; a este problema acresce o da tributação dos rendimentos obtidos de acordo com as regras desenhadas para os não residentes. Para obviar a estes problemas alguns países criaram regras específicas para a emissão de vistos destinados a este tipo de viajantes ou, ainda, regimes de tributação que consideram estas especificidades. Podemos encontrar ainda regimes que vetam o exercício de uma actividade económica remunerada apenas com visto de turista, nos casos de postos de trabalho que poderiam ser de residentes. Na lista de destinos dos nómadas digitais encontramos Lisboa – a cidade com a melhor pontuação – e o Funchal, mas também Chiang Mai, Medelín, Cidade do México, Ubud, Tallin, Basnko ou Tiblissi. Em quase todos existem instalações especificamente pensadas para esta finalidade, custos de vida baixos e regimes fiscais não agressivos, embora haja destinos com o custo de vida elevado como Singapura, Oslo, Bristol ou Birmingham.

4. *Que linhas de solução através de uma reforma fiscal?*

Como deixamos antever, logo no início deste texto, o objectivo último seria o de elencar algumas soluções para uma reforma fiscal suportada, em alguma medida, numa ideia de ruptura com o sistema fiscal que, desde o século XIX, mantém um bem visível trajecto de continuidade, tendo em devida conta que está em curso um processo de redistribuição do poder tributário dos Estados. De facto, as disputas entre os países para a atracção de rendimentos tributáveis facilmente identificáveis e a falta de coincidência entre o território onde o imposto é pago e aquele em que é produzido o correspondente facto gerador e em que existe o benefício dos bens de provisão pública deixam antever que essa mudança pode estar próxima e será mais semelhante à *Boston Tea Party* do que à Revolução Francesa, embora, nos seus ideais, se possa aproximar desta última. Pois não obstante a bem conhecida e tradicional caracterização dos impostos como uma realidade de natureza odiosa, o certo é que eles continuam a constituir presentemente a principal fonte de receita estadual, ainda que, frequentemente, disfarçado sob a capa de outro tipo de tributos designados ou mesmo considerados como tendo natureza bilateral, uma característica que ou se revela imperfeita ou de todo não existe.

Uma questão esquecida e que por vezes é descuidada e que importa convocar nesta sede é a da incidência económica do imposto, podendo esta ser o ponto de partida e o ponto de chegada desta reflexão. De facto, o processo de digitalização da economia levou a doutrina a concentrar as atenções no aumento da carga fiscal sobre as realidades com existência física, se bem que, em termos económicos, o que mais importa é saber quem é que afinal sofre a ablação patrimonial por via da exigência do pagamento do imposto. Embora do ponto de vista teórico a resposta à questão de “quem suporta o peso do imposto” seja simples, não é isso o que sucede na prática, uma vez que há a necessidade de tomar em consideração pressupostos muito diversos assentes em comportamentos nem sempre lineares. De facto, a carga do imposto tende a recair, com maior força, sobre aqueles que têm à sua disposição menos alternativas de comportamento, sejam estas relativas ao bem ou serviço a produzir ou a adquirir, à actividade a exercer e à forma do seu exercício, bem como ainda às formas de aplicação dos rendimentos obtidos⁵³.

É também neste contexto que ressurgem as designadas *térmitas fiscais*⁵⁴ agora protegidas por um exoesqueleto criado pelas novas redes de circulação, armazenamento e tratamento de dados. Ainda que estes problemas tenham merecido a melhor atenção por parte dos Estados e das Organizações Internacionais, os resultados alcançados são manifestamente insuficientes⁵⁵, uma vez que cooperação fiscal internacional é habitualmente sinónimo de partilha de receitas com outros Estados e a aceitação destas situações continuam a ser excepção.

Neste quadro, as soluções para os actuais problemas de erosão da base tributária passam, em linhas gerais, pela tributação mais agressiva de realidades com alguma materialização, pela escolha de fatores objetivos de determinação da capacidade contributiva e pela intensificação da tributação indirecta. Todas estas opções colocam problemas ao nível sobretudo da igualdade, sendo visível que, na segunda hipótese, há um regresso à tributação objetiva própria do passado e, na terceira, se reforça o carácter regressivo dos sistemas fiscais baseados em impostos indirectos sobre o consumo.

O que acabamos de referir leva-nos a reconhecer que a evolução dos sistemas fiscais acentua a supressão de considerações redistributivas e de pessoalização dos impostos, que tanto sucesso tiveram na segunda metade do século XX, implicando a procura de um manifesto segundo óptimo, assente num novo equilíbrio entre impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo de modo a garantir um novo sentido para o princípio da igualdade fiscal limitado cada vez mais pela reserva do possível.

⁵³ Quanto a este ponto urge reflectir com cuidado sobre os sistemas fiscais penalizadores dos que não podem explorar adequadamente os mecanismos de alívio da carga fiscal, uma vez que o nomadismo digital é mais atractivo para jovens sem compromissos familiares do que para famílias com crianças a cargo e para pessoas com idade mais avançada. O mesmo se pode dizer a propósito da exclusão tributária de rendimentos derivados de aplicações financeiras só acessíveis aos mais hábeis tecnologicamente.

⁵⁴ Vito Tanzi, «Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites», IMF Working Paper, 2000.

⁵⁵ A excepção é constituída pela aprovação muito recente pelo G20/OCDE de um sistema de dois pilares para responder aos desafios resultantes da digitalização da economia, que deve ser implementado até 2023 - OCDE, Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy, Outubro de 2021. De uma forma genérica podemos dizer que o primeiro pilar tem como escopo a tributação de entidades multinacionais com vendas mundiais acima de 20 mil milhões de euros e rentabilidade acima de 10% e assenta na realocização, para tributação nos países do correspondente mercado, de 25% dos lucros que excedam aquela percentagem de rentabilidade; o pilar dois estabelece que as empresas com rendimentos superiores a 750 milhões de euros estejam sujeitas a uma taxa de tributação mínima de 15%.