

Parte III - A fiscalidade, a economia e a gestão

jpcanedo@iseg.ulisboa.pt

Nível de fiscalidade e esforço fiscal

Nível de fiscalidade

- Consiste numa relação que se estabelece entre as receitas fiscais e um indicador de rendimento nacional
- Mede a parte do rendimento nacional que é transferida das mãos dos particulares para o sector público – indica a preferência que é dada aos bens coletivos *versus* bens privados
- Representa o nível de intervenção do Estado na economia – política económica na distribuição de rendimentos, utilização de transferências ou dos benefícios fiscais
- Pode ser variável em função de
 - opções políticas por maior incidência sobre os benefícios fiscais ou maior incidência sobre os subsídios diretos (transferências)
 - evasão fiscal

Nível de fiscalidade

$$\text{Nível de fiscalidade} = \frac{\text{Receitas fiscais}}{\text{Indicador económico}}$$

- Receitas fiscais
 - prestações obrigatórias feitas sem contrapartida em benefício de administrações públicas, incluindo as contribuições para a segurança social – definição da OCDE
- Indicador económico
 - geralmente utiliza-se o Produto Nacional Bruto ou Produto Interno Bruto, a preços de mercado

Nível de fiscalidade

Em Portugal - receitas fiscais em % do PIB

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2008
Nível fiscal	15,9	19,7	25,2	27,7	31,7	34,1	34,7	35,2
Incluindo Segurança Social								
Nível fiscal	12,4	12,5	18,1	19,2	21,5	22,9	22,7	23,7
Excluindo Segurança Social								

Fonte: OCDE (2008)

Nível de fiscalidade – em 2008

Países	Receitas Fiscais em % PIB p.m.
Portugal	35,2
Espanha	33,3
França	43,2
Itália	43,3
Dinamarca	48,2
Alemanha	37,0
EUA	26,1
Grécia	32,6
México	21,0
TOTAL OCDE	34,8

Fonte: OCDE (2008)

Capacidade fiscal ou tributária

- O nível de fiscalidade não fornece informação sobre o esforço fiscal específico de um país
- Para esse efeito é necessário definir a capacidade fiscal – aptidão de um país para consagrar, através do imposto, uma parte dos seus rendimentos ao financiamento das despesas públicas - nível de fiscalidade potencial
- A capacidade fiscal depende de:
 - fatores de natureza **económica**: nível de desenvolvimento económico, grau de abertura ao exterior, composição do produto interno bruto
 - fatores de natureza **social**: comportamento sociais, estrutura demográfica, organização política e institucional

Esforço fiscal

É determinado pela relação entre o nível de fiscalidade efetiva e o nível de fiscalidade potencial

- nível de fiscalidade efetivo > nível de fiscalidade potencial
 - existe esforço fiscal exigido à população, capacidade tributária sobreutilizada
- nível de fiscalidade efetivo < nível de fiscalidade potencial
 - não existe esforço fiscal exigido à população, capacidade tributária subutilizada

▪ nível equilibrado quando

nível de fiscalidade efetiva = nível de fiscalidade potencial

esforço fiscal = 1,000

Utilizam-se modelos econométricos para medir o esforço fiscal - ex.^{os}: Modelos de *Lotz e Morss* e Modelos de *Bahl*

Esforço fiscal – em 2008

Países	PIB per capita €	Nível fiscal efectivo	Nível fiscal estimado	Esforço fiscal
Portugal	23.710	35,2	35,4	0,994
Espanha	35.000	33,3	38,3	0,869
França	44.470	43,2	40,7	1,061
Alemanha	44.260	37,0	40,7	0,909
Grécia	31.170	32,6	32,6	0,874
Itália	38.390	43,3	39,2	1,105
Dinamarca	62.040	48,2	42,9	1,064

Fonte: PIB per capita – World Bank Indicators, 2011

Estrutura fiscal

Estrutura fiscal

- Consiste na forma como se articulam entre si os diversos impostos que integram um sistema fiscal e pela posição que cada um deles, ou um determinado conjunto deles tem em termos absolutos e relativos, no total das receitas fiscais
- Nível de desenvolvimento económico é o principal indicador da estrutura fiscal

Estrutura fiscal

Linhas de força na evolução das estruturas fiscais dos países mais desenvolvidos

- Impostos sobre o rendimento e contribuições para segurança social e impostos gerais sobre o consumo têm o maior peso na estrutura
- Impostos sobre o comércio externo perderam importância relativamente a um passado recente
- Impostos sobre o património têm um peso diminuto

Estrutura fiscal

Tendências internacionais

- Nos impostos sobre o rendimento – tem existido oscilações ao longo do tempo, verificando-se uma diminuição desde 1980 até ao momento
- Nas contribuições para a segurança social – tem-se verificado um nítido aumento do seu peso na estrutura fiscal
- Nos impostos sobre o património – tem-se constatado um peso reduzido na estrutura fiscal o qual se tem mantido estabilizado ao longo dos anos
- Nos impostos sobre o consumo – tem-se verificado uma diminuição até 1980, tendo-se verificado uma certa estabilidade a partir daí

(Fonte OCDE-Estatísticas das receitas públicas-2008)

Estrutura fiscal – evolução em % das receitas fiscais

Em 2008

Países	Imp. Rend.	C.Seg. Social	Imp. Património	Imp. G. Consumo	Imp. Esp. Consumo
Portugal	26,3	32,7	3,6	23,8	12,1
Espanha	30,9	36,4	6,8	15,5	7,8
França	24,1	37,2	7,8	16,8	7,0
Irlanda	37,6	17,7	6,4	24,3	10,7
Grécia	22,5	37,6	4,6	23,2	8,6
Alemanha	31,1	37,6	2,3	19,2	8,3
EUA	45,2	25,1	12,1	8,1	6,3
Dinamarca	60,5	2,0	4,1	20,9	9,8
México	24,8	12,7	1,4	18,0	40,3

Fonte: OCDE

Estrutura fiscal portuguesa - evolução

- Nos impostos
 - peso predominante dos impostos sobre o consumo e dos impostos sobre o rendimento
 - pouco significado dos impostos sobre o património
- Nas contribuições para a segurança social – peso significativo das contribuições no conjunto da tributação

Fonte OCDE-Estatísticas das Receitas Públicas - 2010

Estrutura fiscal portuguesa – evolução

	1985	1990	1995	2000	2005	2010
IRS	-	2.350	4.740	6.947	7.752	8.966
IRC	-	1.182	2.017	4.735	3.735	4.592
IVA	-	2.899	6.075	9.733	11.661	12.161
C.S.Soc.	1.440	4.026	8.126	12.260	11.954	15.026
Restantes	4.120	4.368	5.783	7.796	9.104	6.613
TOTAIS	5.560	14.825	26.741	41.471	44.206	47.358

Nas CSS, são excluídas as transferências

Fontes: OCDE, DGO

Politica fiscal

Política fiscal - conceito

- Constitui um instrumento da política económica – utilização de certas variáveis para alcançar certos objetivos
 - Política orçamental – instrumentos são as receitas e despesas
 - Política fiscal – instrumento são os impostos
- As finanças públicas devem ter uma componente intervencionista - de alteração das condições da economia privada
- Deve pautar-se pelo princípio da neutralidade relativa
 - não deve influenciar o comportamento e as decisões dos agentes económicos a não ser na exata medida em que tal seja necessário para prosseguir os fins visados

Política fiscal - objetivos

Redistribuição do rendimento e da riqueza

- Objetivo constitucional de justa repartição do rendimento e da riqueza
- O sistema fiscal pode proporcionar uma distribuição da rendimento e da riqueza, desde que os beneficiários das despesas públicas financiadas pelos impostos não tenham contribuído exatamente do mesmo modo que são beneficiados por esse financiamento
- A progressividade do sistema fiscal favorece a redistribuição do rendimento e riqueza
- Os problemas a resolver relativamente a este objetivo são
 - Qual o grau desejável de progressividade de modo a não prejudicar os outros objetivos da política fiscal
 - Como medir o efeito redistributivo dos impostos

Política fiscal - objetivos

Estabilização económica

- Utilizada com vista a minimizar as flutuações conjunturais do rendimento
- É necessário conhecer a sensibilidade do imposto à conjuntura económica designada por sensibilidade fiscal - grau de rapidez com que as receitas fiscais são afetadas pelas variações da atividade económica
- A sensibilidade fiscal depende de vários fatores, tais como
 - natureza da matéria coletável
 - técnica de determinação da matéria coletável
 - tipo de taxas
 - técnica de cobrança

Política fiscal - objetivos

Estabilização económica

As políticas de estabilização económica (por ex.º: medidas anti-inflacionistas ou medidas anti-depressivas) tendem a recorrer a diferentes tipos de fiscalidade conforme os objetivos pretendidos

- o consumo privado é mais influenciado pela fiscalidade direta
- os preços de bens e serviços são mais influenciados pela fiscalidade indireta
- o investimento é influenciado pelos benefícios fiscais

Política fiscal - objetivos

Desenvolvimento económico – numa dupla vertente de natureza estrutural

- Vertente facilitadora - o sistema fiscal não deve ser entrave ao desenvolvimento
 - O nível e a estrutura fiscal podem ser fatores de estrangulamento da atividade económica e constituir variáveis que discriminem negativamente o exercício da atividade num espaço relativamente a outro
 - Problemática associada - convergência espontânea dos sistemas fiscais, coordenação internacional e concorrência fiscal entre Estados
- Vertente intervencionista - o sistema fiscal deve promover ativamente o desenvolvimento económico através de **benefícios fiscais**
 - Crescimento económico - expansão da capacidade produtiva
 - Proteção e defesa do ambiente

Benefícios fiscais - conceito

- Correspondem a medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem
[EBF, art.º 2.º, n.º 1]
- Correspondem a derrogações às regras gerais de tributação
- São distintas das situações de não sujeição tributária (delimitações negativas expressas da incidência) que fazem parte das próprias regras
- Benefícios fiscais *versus* incentivos fiscais
 - nos benefícios fiscais é irrelevante considerar o comportamento
 - os incentivos fiscais visam determinar um comportamento

Despesas fiscais

- Correspondem à derrogação deliberada ao sistema normal de tributação que permite atuar sobre a economia privada do mesmo modo que por **despesas diretas - pagamento implícito** efetuado através do sistema fiscal por intermédio de uma redução de impostos a pagar
- Correspondem ao simétrico da expressão despesas orçamentais e negativo da expressão receitas fiscais
- Os benefícios fiscais integram-se como despesas fiscais e devem ser contabilizadas e objeto de controlo tal como os impostos
[CRP, art.º 106.º, n.º 3, al. g)]
- despesas fiscais versus despesas diretas
 - menos transparentes
 - mais difíceis de controlar
 - menos custos administrativos

Benefícios fiscais - objetivos

- A criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objetivos e da própria quantificação da despesa fiscal
[LGT, art.º 14.º, n.º 3]
- Os objetivos têm de ser assumidos pelo legislador como de relevância superior à própria tributação e por isso suscetíveis de justificar as derrogações ao princípio da igualdade que deve moldar o sistema fiscal

Benefícios fiscais ao emprego

A fiscalidade pode ser um instrumento importante de uma política ativa de emprego

exemplo

Criação de emprego – criação líquida de postos de trabalho para jovens e desempregados de longa duração

[EBF, art.º 19.º]

Benefícios fiscais ao investimento

- Influência que possam exercer sobre a eficiência marginal do investimento a realizar - diminuir o custo do investimento ou aumentar o fluxo dos rendimentos líquidos esperados
- Influência sobre o custo dos fundos destinados a financiá-lo - medidas que favoreçam o autofinanciamento e a formação da poupança

exemplos

- Incentivos fiscais ao investimento de natureza contratual
[EBF, art.º 41.º]
- Despesas em investigação e desenvolvimento
[Lei n.º 55-A/20120, Art.º 133.º-SIFIDE-II]

Benefícios fiscais à reestruturação empresarial

Devem assegurar a neutralidade fiscal – afastar a tributação, de modo definitivo ou diferindo-a para momento ulterior

exemplos

- fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais
[CIRC, art.ºs 73.º a 78.º]
- entradas de património de uma pessoa singular para realização do capital de uma sociedade
[CIRS, art.º 38.º e CIRC, art.º 86.º]

Benefícios fiscais - tipos

Isenção

A tributação é afastada, temporária ou definitivamente, e tem a natureza de um facto impeditivo autónomo e originário e não de uma simples delimitação negativa do facto constitutivo

Tipos de isenção

- Objetivas (do objeto tributado) ou subjetivas (da pessoa tributada)
 - Temporárias ou permanentes (por um período predeterminado ou não)
 - Totais ou parciais (abrangem todo o facto tributário ou apenas uma parte)
 - Puras ou condicionais (de consequências imediatas ou dependentes da verificação de outros factos)
 - Automáticas ou dependentes de reconhecimento (resultam imediatamente da lei ou exigem atos posteriores de reconhecimento)

Benefícios fiscais - tipos

Isenção

Exemplo – imposto sobre o rendimento

Pessoas Coletivas de Utilidade Pública e de Solidariedade Social – art.º 10.º do CIRC – isenção subjetiva definitiva, mas condicionada [CIRC, art.º 10.º]

Exemplo – imposto sobre o valor acrescentado

As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas [CIVA, art.º 9.º, n.º 1]

Benefícios fiscais - tipos

Dedução ao rendimento

Consiste em abatimentos às realidades que constituem o objeto do imposto de uma certa fração da matéria coletável que em condições normais seria tributada

Exemplo

Criação de emprego – criação líquida de postos de trabalho para jovens e desempregados de longa duração

[EBF, art.º 19.º]

Benefícios fiscais - tipos

Redução de taxa

Consiste na previsão por razões de política económica ou social de uma taxa inferior à taxa normal

Exemplo

Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1.1.2007 (Decreto-Lei n.º 13/2008, de 18/01) – redução de taxa de IRC

- 2007 a 2009, taxa de 3%
- 2010 a 2012, taxa de 4%
- 2013 a 2020, taxa de 5%

Benefícios fiscais - tipos

Dedução à coleta

- É o próprio imposto que se deduz e por isso tem uma natureza de crédito de imposto
- Apresentam uma maior transparência em termos de despesa fiscal

Exemplo

32,5% das despesas relevantes com investigação e desenvolvimento incrementado em 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média dos 2 exercícios anteriores

[Lei 55-A/2010]

Benefícios fiscais – impedimento de reconhecimento e extinção

- Impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais
 - Quando o sujeito passivo tenha dívidas fiscais
[EBF, art.º 13.º]
- Extinção dos benefícios fiscais
 - A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação regra
[EBF, art.º 14.º]

O sistema fiscal português

jpcanedo@iseg.utl.pt

Noção de sistema fiscal

- O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza
[CRP, art.º 103.º]
- Domínios de análise de um sistema fiscal
 - Normativo: legislação
 - Económico: interação entre a fiscalidade e a economia
 - Organizacional: serviços de administração dos impostos
 - Psicossociológico: comportamento dos indivíduos e dos grupos de pressão

Classificação dos sistemas fiscais

- São usados critérios sócio-económicos, considerando fatores como
 - nível de fiscalidade
 - estrutura fiscal
 - complexidade técnica do sistema
- Distinguem-se basicamente entre
 - sistemas fiscais dos países industrializados
 - sistema fiscais dos países em vias de desenvolvimento

Sistemas de fiscais dos países industrializados

Caraterísticas

- O nível de fiscalidade é alto
- Constituído por vários impostos, com uma repartição relativamente equilibrada
- Do ponto de vista técnico e organizacional apresentam algum grau de sofisticação
- Peso significativo dos impostos sobre o rendimento - o nível de industrialização permite a existência de um elevado volume de população ativa e de importantes fluxos de aplicações de capital

Sistemas de fiscais dos países em vias de desenvolvimento

Caraterísticas

- Nível de fiscalidade baixa
- Estrutura assente nos impostos indiretos, em especial no comércio externo
- Reduzido rendimento *per capita* o que impossibilita uma significativa tributação do rendimento
- Organização administrativa e legislação fiscal pouco evoluída

Princípios de tributação

Equidade

- Horizontal
 - tributação de forma idêntica as pessoas que têm igual capacidade contributiva
- Vertical
 - pessoas com capacidade de tributação diferente devem ser tributadas de modo diferente
 - a progressividade dos impostos deve tendencialmente gerar uma igualdade de sacrifícios

Princípios de tributação

Eficiência económica

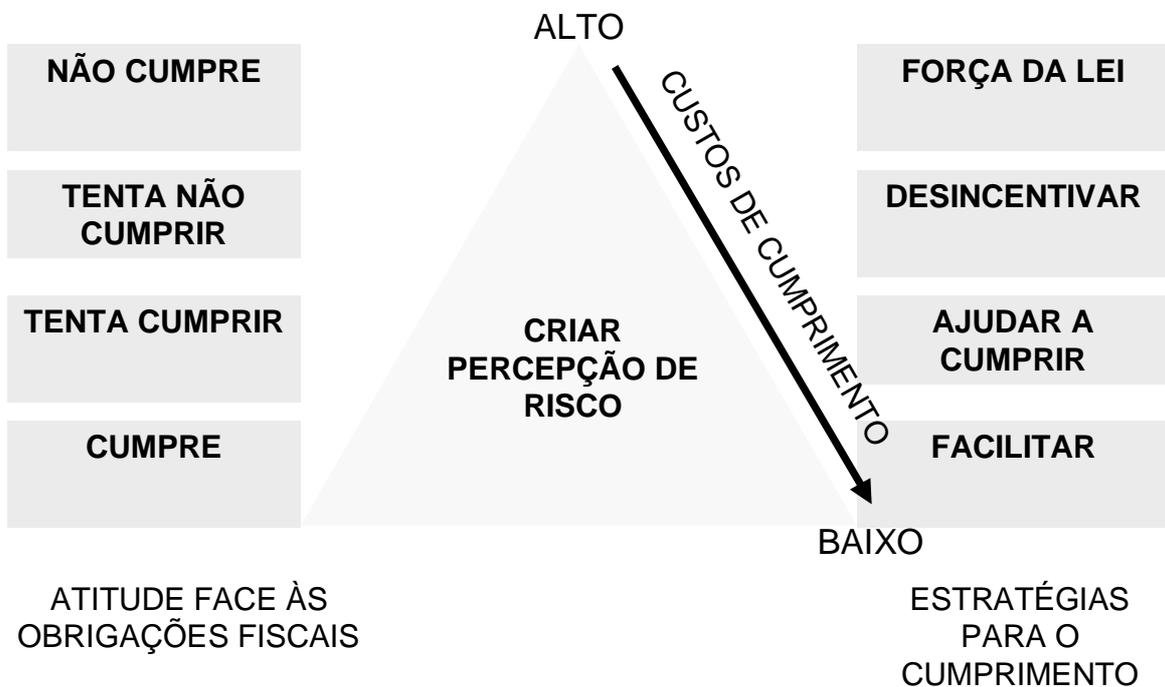
- Os impostos provocam um efeito rendimento (retiram poder de compra) e um efeito substituição (pode induzir um contribuinte a substituir uma atividade ou um consumo por outro)
- Os impostos influenciam a eficiência económica através por exemplo da oferta e procura de trabalho, poupança e sua utilização produtiva
- Os impostos podem provocar ineficiência económica (carga excedentária) – modificação dos preços relativos das variáveis económicas, perda de bem estar para o contribuinte sem aumento de recursos para o Estado

Princípios de tributação

Simplicidade

- Receitas cobradas *versus* custos administrativos
- **Custos de administração** - custos para o sector público de gestão do sistema fiscal
- **Custos de cumprimento** - custos para os obrigados fiscais decorrentes do cumprimento das obrigações acessórias
 - monetários (honorários de pessoal especializado)
 - tempo (despendido no cumprimento das obrigações)
 - psicológicos (esforço, ansiedade)
- Melhora a luta contra a fraude e evasão fiscal
- Potencia um aumento da competitividade fiscal a nível internacional
- Torna a tributação mais compreensível para os contribuintes, melhorando a sua relação com o fisco

Modelo de *compliance* da OCDE



Sistema fiscal português - evolução

- **Anos 62/65** – Reforma da tributação do rendimento: Contribuição Industrial, Contribuição Predial, Imposto Profissional, Imposto Complementar
- **Anos 86/90** – IVA, Impostos sobre o Rendimento e Estatuto dos Benefícios Fiscais
- **Anos 99/2000** – Clarificação dos princípios fundamentais do sistema fiscal: Lei Geral Tributária; reformulação profunda do processo tributário
- **Primeira década 2000** – alargamento generalizado das medidas anti-abuso, novo regime das infrações tributárias, preços de transferência e reforma dos impostos sobre o património (IMI, IMT e IS)

Actividade financeira do Estado

EXECUÇÃO ORÇAMENTAL DO ESTADO – 2012 (M€)			
RECEITA EFETIVA			
Receita fiscal		32,0	
Receita não fiscal			
Corrente	3,7		
Capital	4,1	7,8	39,8
DESPESAS EFETIVA			
Corrente			
Primária	39,1		
Juros e outros encargos	6,9	45,9	
De capital		2,8	48,7
SALDO GLOBAL			- 8,9

Actividade financeira do Estado

EXECUÇÃO ORÇAMENTAL DO ESTADO – 2012 (M€)			
RECEITAS FISCAIS			
Impostos directos		13,6	42,5%
IRS	9,1	28,4%	
IRC	4,3	13,4%	
Outros	0,0	0,6%	
Impostos indirectos		18,4	57,5%
ISP	2,1	6,6%	
IVA	12,8	40,0%	
Imposto do selo	1,4	4,4%	
Imposto consumo tabaco	1,4	4,4%	
Outros	0,7	2,2%	
TOTAL		32,0	

Contribuintes em 2011

IMPOSTOS	CONTRIBUINTES
IRS	4.650.000 Agregados 970.000 Categoria B
IRC	390.000 Entidades registadas
RETENÇÕES NA FONTE	500.000 Entidades pagadoras
IVA	70.000 Regime mensal 730.000 Regime trimestral

Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2011

Sistema fiscal português - perspetivas

- Agravamento do esforço fiscal global
- Tendência nos últimos anos para aumento da receita dos impostos sobre o consumo em detrimento dos impostos sobre o rendimento
- Tendência mais recente para aumento significativo dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e do património imobiliário
- Reforma em curso do imposto sobre o rendimento das sociedades
- Impostos sobre rendimentos de capital - que fazer?
- Reforma do IRC - 2014

