

4. Os impostos, a economia e a gestão

João Canedo
jpcanedo@iseg.ulisboa.pt



1

Nível de fiscalidade e esforço fiscal

Leituras
Freitas Pereira, 361-386



2

Nível de fiscalidade

- Consiste numa relação que se estabelece entre as receitas fiscais (incluindo as contribuições para a segurança social) e um indicador de rendimento nacional (geralmente o PIB ou PNB)
- 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 afetado nomeadamente por
 - Opções políticas por maior incidência sobre os **benefícios fiscais** ou maior incidência sobre os **subsídios diretos** (transferências)
 - Diferenças entre os valores da fraude fiscal e os da economia subterrânea

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

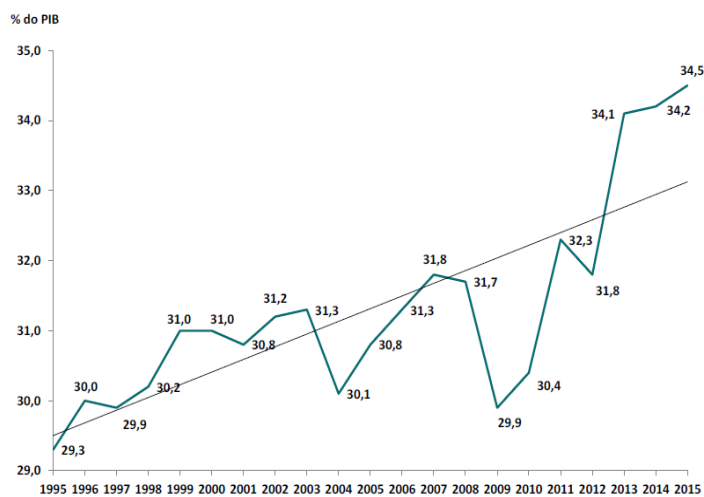
Nível de fiscalidade

Em Portugal - receitas fiscais em % do PIB

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2011
Nível fiscal	15,9	19,1	24,5	26,8	29,3	30,9	31,1	33,0
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) in Freitas Pereira, 2014, p. 365

Gráfico 1 – Evolução da carga fiscal entre 1995 e 2015 (% do PIB)



Fonte: INE-Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2015 – maio 2016

Nível de fiscalidade – em 2011

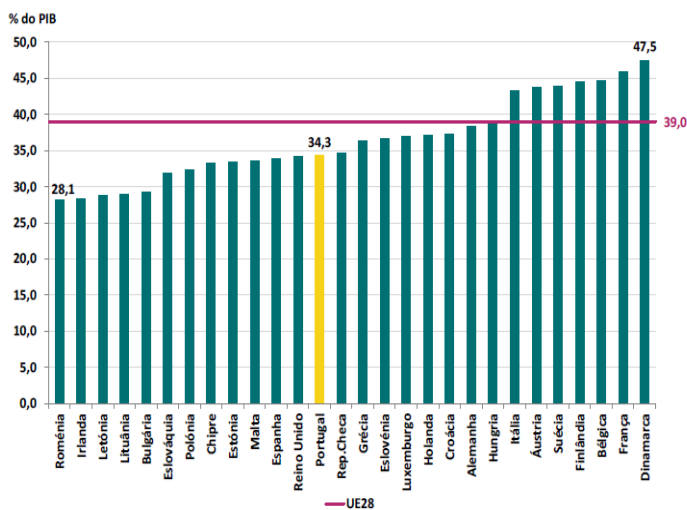
Países	Receitas Fiscais (incluindo Seg. Social) em % PIB p.m.
Portugal	33,0
Espanha	32,2
França	44,1
Itália	43,0
Dinamarca	47,7
Alemanha	36,9
EUA	24,0
Grécia	32,6
México	19,7
TOTAL OCDE	34,1

Fonte: OCDE (2013) Revenue Statistics



7

Gráfico 2 – Carga fiscal dos países da União Europeia, em 2015



Fonte: INE-Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2015 – maio 2016



8

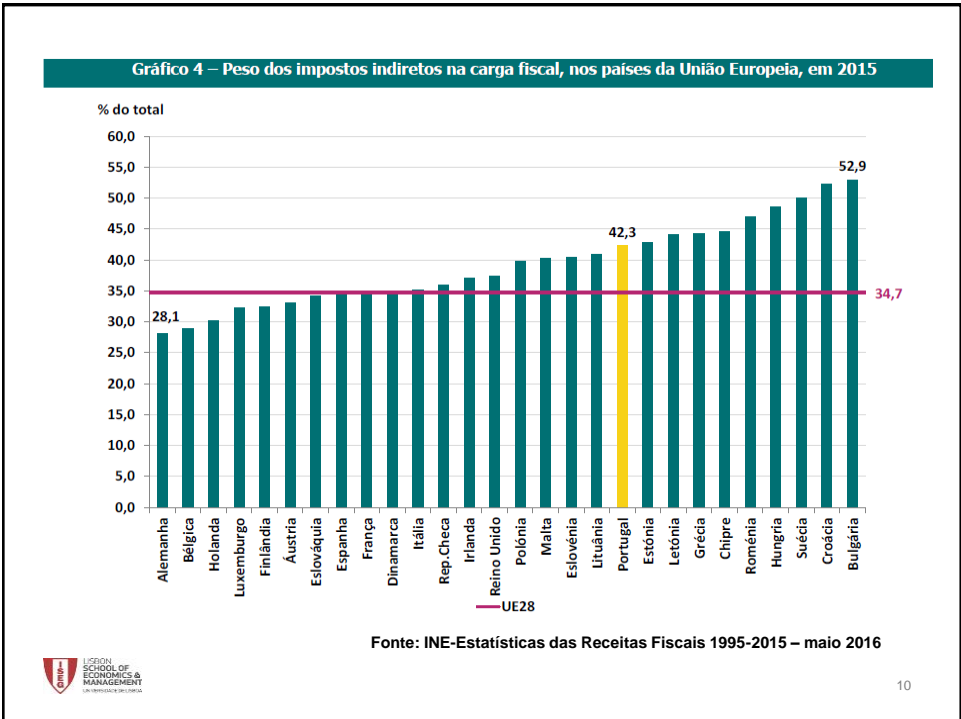
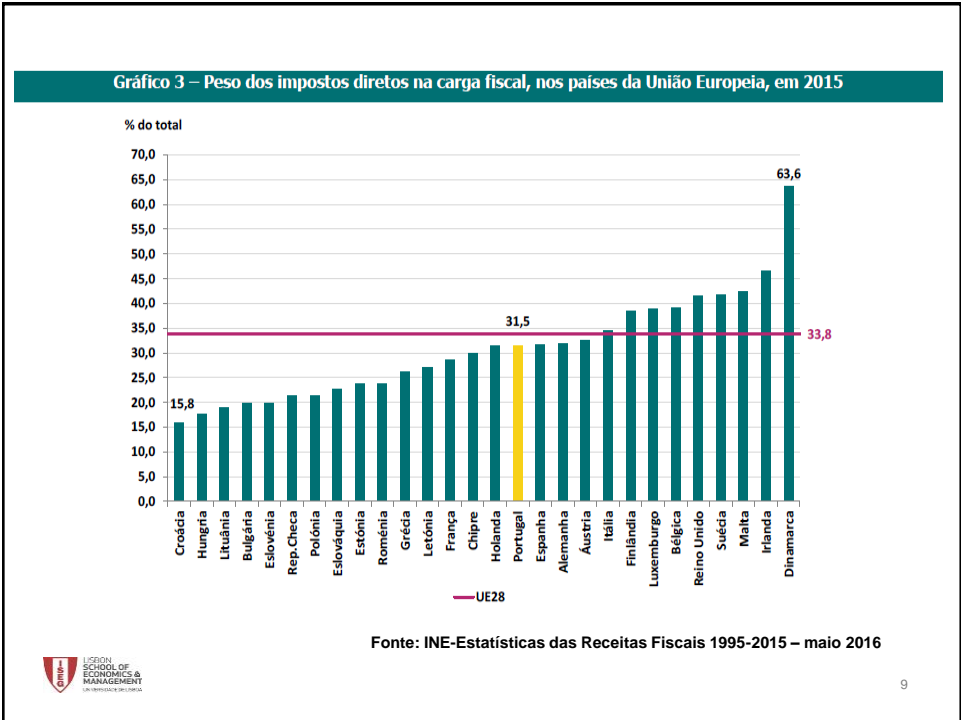
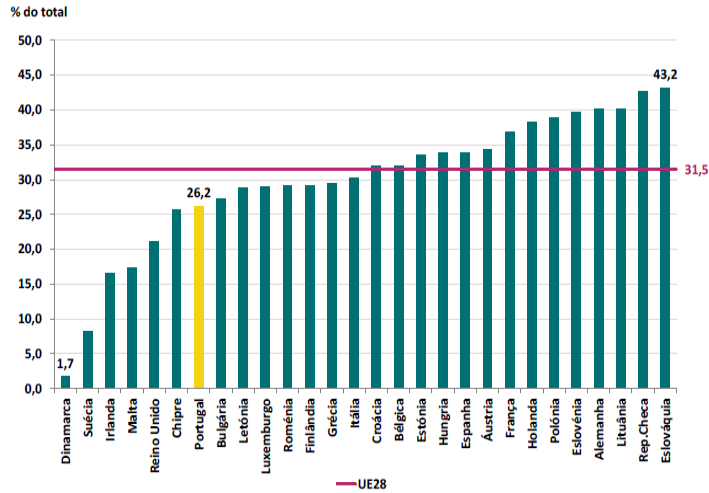


Gráfico 5 – Peso das contribuições sociais efetivas na carga fiscal, nos países da União Europeia, em 2014



Fonte: INE-Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2015 – maio 2016



11

Capacidade tributária

- O **nível de fiscalidade** estabelece uma relação entre as receitas fiscais e a produção nacional mas não dá indicação sobre se esse nível é alto ou baixo tendo em conta a situação específica de um dado país
- Para avaliar o nível de fiscalidade (alto ou baixo) é necessário introduzir a noção de **capacidade tributária** que se pode definir como
 - aptidão de um país para consagrar através do imposto uma parte dos seus rendimentos ao financiamento das despesas públicas



12

Capacidade tributária

Fatores utilizados para avaliação da **capacidade tributária** de um país

- De natureza **económica**
 - nível de desenvolvimento económico – valor do PIB (ou PNB), PIB *per capita*, composição do PIB
 - grau de abertura ao exterior – volume do comércio externo, nível de industrialização e monetarização da economia (exportações e importações em % do PIB)
 - composição do produto interno bruto – setores económicos que geram mais ou menos rendimento tributável (ex.º: minas e agricultura)
- De natureza **social e política**
 - comportamentos sociais – consciência fiscal e níveis de evasão e fraude fiscais
 - estrutura demográfica – população ativa e envelhecimento
 - organização política e institucional – centralização/descentralização das estruturas políticas e administrativas

Capacidade tributária

- A capacidade tributária é medida através de modelos econométricos que utilizam essencialmente fatores de natureza económica
 - *Nível de desenvolvimento económico*
 - *Grau de abertura ao exterior*
 - *Composição do produto interno bruto*
- A determinação da capacidade tributária permite calcular o **nível de fiscalidade potencial**, ou seja, o nível de fiscalidade que poderia ser obtido tendo em conta a capacidade tributária

Esforço fiscal

- O **esforço fiscal** determina-se pela relação entre o **nível de fiscalidade efetivo** e o **nível de fiscalidade potencial**
- Esta relação permite concluir
 - 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 de fiscalidade efetiva = nível de fiscalidade potencial
 - > nível equilibrado de esforço fiscal - rácio = 1,000

Esforço fiscal – em 2011

Países	PIB per capita €	Nível fiscal efetivo	Nível fiscal estimado	Esforço fiscal
Portugal	25.670	33,0	33,8	0,977
Espanha	32.160	32,2	37,3	0,863
França	36.390	44,1	39,7	1,112
Alemanha	40.990	36,9	42,2	0,875
Grécia	27.050	32,2	34,5	0,933
Itália	33.860	43,0	38,3	1,124
Dinamarca	41.840	47,7	42,7	1,118

Fonte: PIB per capita – OCDE (2013) Revenue Statistics

Estrutura fiscal

Leituras

Freitas Pereira, 387-396



17

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 - **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



18

Estrutura fiscal portuguesa – evolução

Unidade: M€

	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	Δ90-15
IRS	-	2.350	4.740	6.947	7.752	8.966	12.695	+81,5%
IRC	-	1.182	2.017	4.735	3.735	4.592	5.248	+77,5%
IVA	-	2.899	6.075	9.733	11.661	12.161	14.844	+80,5%
C. S. S.	1.440	4.026	8.126	12.260	11.954	15.026	16.172	+75,1%
Restantes	4.120	4.368	5.783	7.796	9.104	6.613	6.062	+27,9%
TOTAIS	5.560	14.825	26.741	41.471	44.206	47.358	55.021	+73,1%

Nas C.S.S., são excluídas as transferências

Fonte: DGO



19

Receita fiscal do subsetor Estado – 2016

Unid.: M€

Impostos directos			17,7	44,0%
IRS	12,1	30,3%		
IRC	5,2	12,9%		
Outros	0,3	0,7%		
Impostos indirectos			22,5	56,0%
ISP	3,2	8,0%		
IVA	15,1	37,6%		
Imposto sobre veículos	0,7	1,7%		
Imposto consumo tabaco	1,5	3,7%		
IABA	0,2	0,5%		
Imposto do Selo	1,4	3,5%		
Imposto Único Circulação	0,3	0,7%		
Outros	0,1	0,2%		
TOTAL	40,2	100%	40,2	100,0%

Fonte: Boletim DGO – janeiro 2016



20

Estrutura fiscal – em % das receitas fiscais

Em 2011

Países	Imp. Rend.	C.Seg. Social	Imp. Património	Imp. G. Consumo	Imp. Esp. Consumo
Portugal	28,4	28,2	3,2	25,2	12,7
Espanha	29,0	37,5	6,0	16,6	7,7
França	22,7	37,9	8,5	16,4	7,7
Irlanda	41,0	16,6	6,8	21,6	10,5
Grécia	21,7	33,0	5,5	23,6	13,0
Alemanha	29,5	37,6	2,4	19,7	8,3
EUA	46,5	22,8	12,4	8,1	7,2
Dinamarca	60,9	2,1	4,1	20,7	9,4
México	27,3	14,5	1,5	19,0	34,3

Fonte: OCDE, *Statistiques des recettes publiques (1965-2012)*, Paris, 2013 in Freitas Pereira, 2014, p. 390



21

Estrutura fiscal

Tendências internacionais

- Nos impostos sobre o rendimento – tem existido oscilações ao longo do tempo, verificando-se uma diminuição na estrutura fiscal 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 na estrutura fiscal até 1980, tendo-se verificado uma certa estabilidade a partir daí



22

Estrutura fiscal

Em Portugal

- 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

Política fiscal

Leituras

Freitas Pereira, 397-445; Estatuto dos Benefícios Fiscais; Código Fiscal do Investimento

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
- 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 – dupla vertente 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 [EBF, art.º 1.º]

- Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem
- Correspondem a derrogações às regras gerais de tributação - são distintas das situações de não sujeição tributária
 - consideram-se genericamente **não sujeições tributárias** as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência

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**
 - representam um **pagamento implícito** efetuado através do sistema fiscal por intermédio de uma redução de impostos a pagar (despesa pública através do sistema fiscal)
- 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)]
[EBF, art.º 2.º, n.ºs 3 e 4]

Despesas fiscais *versus* despesas diretas

- **Transparência e controlo**
 - As despesas fiscais são menos transparentes, mais difíceis de controlar e suscetíveis de gerar inércia no prolongamento da sua vigência
 - As despesas públicas diretas (subvenções ou subsídios) são mais transparentes, porque se conhecem os beneficiários e têm natureza orçamental de despesa pública obrigam a um maior controlo
- **Custos administrativos**
 - As despesas fiscais têm em geral menores custos administrativos
 - As despesas públicas diretas têm um maiores custos administrativos
- **Efeito social e económico**
 - As despesas fiscais têm como limite o próprio imposto - não existe para quem não tenha base tributável ou a tenha insuficiente
 - As despesas públicas diretas não dependem do imposto pelo que não têm relação com a base tributável

Benefícios fiscais - tipos [EBF, art.º 2.º, n.º 2]

- **Isenções**
 - Constituem benefícios aplicáveis a factos em que existe um **pressuposto de incidência** tributária mas por razões de conveniência política ou económica a tributação é afastada
 - Tem a natureza de um facto impeditivo autónomo e originário e não de uma simples **delimitação negativa** do facto constitutivo da incidência
 - As isenções podem caracterizar-se por terem natureza
 - › Objetiva (do objeto tributado) ou subjetiva (da pessoa tributada)
 - › Temporária ou permanente (por um período predeterminado ou não)
 - › Total ou parcial (abrangem todo o facto tributário ou apenas uma parte)
 - › Automática ou dependente de reconhecimento (resultam imediatamente da lei ou exigem atos posteriores de reconhecimento)

Benefícios fiscais - tipos [EBF, art.º 2.º, n.º 2]

- **Deduções à matéria coletável**
Consiste em abatimentos às realidades que constituem o objeto do imposto de uma certa fração da matéria coletável que em condições normais seria tributada
- **Reduções de taxa**
Consiste na previsão por razões de política económica ou social de uma taxa inferior à taxa normal
- **Deduções 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

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 benefícios fiscais são instrumentos de política fiscal e visam objetivos económico-sociais ou outras finalidades que justifiquem o seu caráter excecional
 - sem a definição de objetivos que fundamentem derrogação ao princípio da igualdade e da atribuição de uma vantagem associada aos mesmos estaremos perante a figura de um **privilégio**

Benefícios fiscais - objetivos

Investimento

- Um benefício ao investimento define-se como uma medida que tem por fim aumentar a eficiência marginal de um investimento
 - Influencia o fluxo esperado de lucros líquidos de imposto e/ou dos custos do investimento (comparativamente com o momento inicial)
 - Influencia o custo dos fundos destinados a financiá-lo – previsão de medidas que favoreçam o autofinanciamento e a formação e aplicação produtiva da poupança

Exemplos

- Incentivos fiscais ao investimento de natureza contratual [EBF, art.º 41.º e CFI, art.º s 15.º e 21.º]
- Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) [CFI, art.ºs 26.º e segts.]
- Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE II) [CFI, art.ºs 33.º e seguintes]



35

Benefícios fiscais - objetivos

Emprego

- Os impostos sobre o rendimento e as contribuições para a segurança oneram o fator trabalho (podendo gerar desemprego) pois
 - constituem uma componente relevante nos salários brutos e nos encargos fiscais a cargo dos empregadores
 - discriminar negativamente determinados setores de atividade – por ex.º de mão-de-obra intensiva
- Os benefícios fiscais podem ser um instrumento de política ativa de emprego – através de majorações nas deduções dos encargos com o pessoal ou isenções ou reduções nas contribuições sociais

Exemplo

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

[EBF, art.º 19.º]



36

Benefícios fiscais - objetivos

Reestruturação empresarial

- Devem assegurar a **neutralidade fiscal** nas operações de reestruturação empresarial (melhoria do desempenho da empresa) – não devem constituir um obstáculo à realização dessas operações
- Desde que verificados determinados requisitos devem afastar a tributação de modo definitivo ou diferida para momento posterior

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]
- Operações de reestruturação ou acordos de cooperação [EBF, art.º 60.^a - IMT e IS]

5. Sistema Fiscal Português

João Canedo
jpcanedo@iseg.ulisboa.pt

Noção de sistema fiscal. Tipologia. Princípios de tributação

Leituras

Freitas Pereira, 65-82



39

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]
- O conceito tradicional de sistema fiscal define-se como o conjunto de impostos existentes reportados essencialmente à legislação fiscal
- Um conceito mais dinâmico de sistema fiscal define-se na forma como os impostos se articulam entre si – da sua interação e coerência global tendo em conta os objetivos
- Domínios de análise de um sistema fiscal
 - Normativo – legislação fiscal existente
 - Económico - interação entre a fiscalidade e a economia
 - Organizacional - serviços de administração dos impostos
 - Psicossociológico - comportamento dos indivíduos e dos grupos de pressão



40

Classificação dos sistemas fiscais

- São usados critérios sócio-económicos – consideram-se como fatores de classificação o **nível de fiscalidade**, a **estrutura fiscal** e a **complexidade técnica do sistema**
- Distinguem-se basicamente entre
 - **Sistemas fiscais dos países industrializados**
 - › Nível de fiscalidade alta, constituído por vários impostos com uma repartição relativamente equilibrada
 - › Peso significativo dos impostos sobre o rendimento
 - › Legislação fiscal e organização administrativa com algum grau de sofisticação
 - **Sistema fiscais dos países em vias de desenvolvimento**
 - › Nível de fiscalidade baixa, com estrutura assente nos impostos indiretos em especial no comércio externo
 - › Legislação fiscal pouco evoluída e fraca organização administrativa

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
 - **efeito rendimento** - retiram poder de compra
 - **efeito substituição** - pode induzir um contribuinte a substituir uma atividade ou um consumo por outro
- Os impostos podem influenciar a **eficiência económica** através da modificação dos preços das variáveis económicas – impacto na oferta e procura de trabalho, poupança e sua utilização produtiva e afetação de recursos em geral
- Os impostos podem provocar ineficiência económica – designada carga excedentária
 - em geral quando se verifica a existência de efeito substituição
 - 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

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 de 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)
- **Anos 2014-2015** – reforma dos impostos sobre o rendimento (IRC e IRS)

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
- Redução da evasão e fraude fiscais, com a implementação de formas de controlo da faturação e de execução fiscal sofisticadas

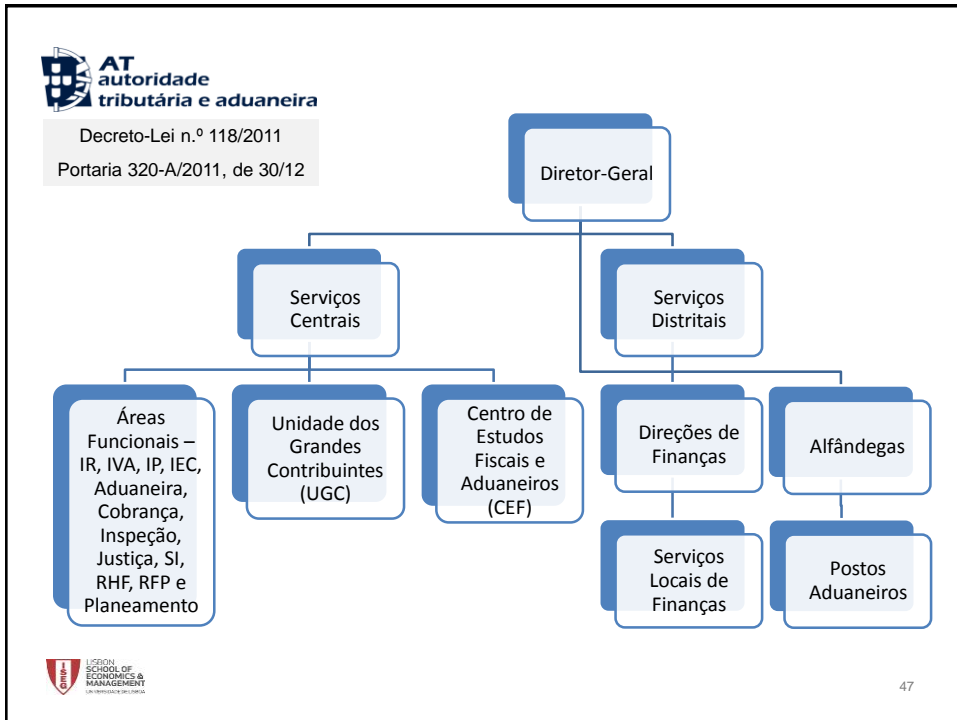


Table B.7 – VAT Gap (percent of VTTL)

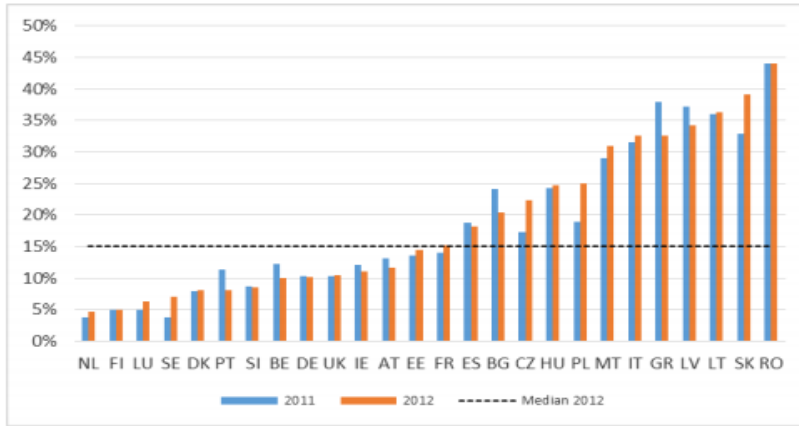
	2009	2010	2011	2012
Austria	9	11	13	12
Belgium	12	12	12	10
Bulgaria	25	22	24	20
Czech Republic	19	23	17	22
Denmark	7	7	8	8
Estonia	10	11	14	14
Finland	5	9	5	5
France	19	15	14	15
Germany	9	10	10	10
Greece	33	29	38	33
Hungary	24	24	24	25
Ireland	16	11	12	11
Italy	36	29	32	33
Latvia	43	35	37	34
Lithuania	44	38	36	36
Luxembourg	3	4	5	6
Malta	25	28	29	31
Netherlands	8	0	4	5
Poland	21	18	19	25
Portugal	14	12	11	8
Romania	50	45	44	44
Slovakia	34	36	33	39
Slovenia	13	11	9	9
Spain	33	13	19	18
Sweden	3	3	4	7
United Kingdom	13	12	10	10
EU-26	19	15	16	16

Source: Own Calculations

Fonte: Relatório da CE (2014) 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States

48

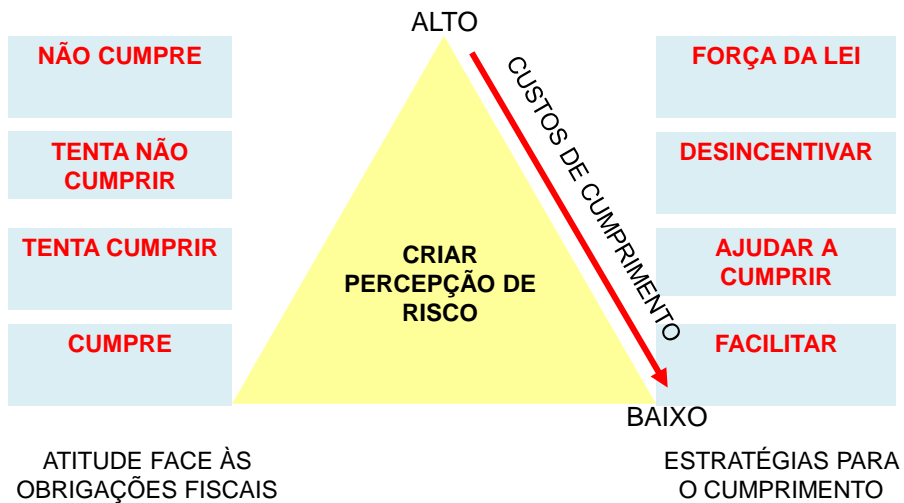
Figure 3.1. – VAT Gap in the EU-26 countries, 2011-2012



Fonte: Relatório da CE (2014) 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States



Modelo de compliance da OCDE



João Canedo
jpcanedo@iseg.ulisboa.pt

