

A Instabilidade do sistema fiscal Português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014

Joaquim Miranda Sarmiento
Professor Auxiliar no ISEG, P.h.D. in Finance (Tilburg).

Inês Duarte
Mestre em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais pelo ISEG/UL; Licenciada em Gestão pelo ISCAL

Sumário:

Este artigo procura analisar o volume e a extensão das alterações fiscais em Portugal durante os últimos 26 anos (período 1989-2014), relativamente aos códigos fiscais IRS, IRC, IVA, RITI, Contribuição Autárquica (mais tarde substituída pelo IMI), IMT, Imposto de Selo e Estatuto dos Benefícios Fiscais. Verifica-se um elevado nível de instabilidade fiscal, com um total de 492 alterações legislativas durante o período em análise. Em média, trata-se de 19 alterações em cada ano. Verifica-se que o IRS é o imposto mais alterado, seguido do IRC e do IVA. Os impostos sobre o património, apesar da reforma de 2003, apresentam uma maior estabilidade. As 492 alterações legislativas produziram um total de 3.178 alterações a artigos dos Códigos fiscais. Existe alguma evidência de que anos de eleições produzem menos alterações fiscais, o que pode ser explicado pela mudança de governo, o que implica que o novo governo necessite de algum tempo para análise e tomada de decisões. Governos de maioria apresentam mais alterações, o que se explica pelo poder que detém no Parlamento. Governos de coligação também têm mais tendência para alterar o sistema fiscal, dada a necessidade de negociação entre parceiros políticos. A instabilidade do sistema fiscal, bastante debatida entre nós, nunca tinha sido objeto de estudo e análise. Este artigo conclui que este período de 1989 a 2014 foi caracterizado por uma elevada incerteza no planeamento fiscal, quer das empresas, quer dos particulares.

Palavras-chave: Impostos; alterações legislativas, instabilidade do sistema fiscal.

1 – Introdução

É frequente comentado e ouvido, quer pelos decisores económicos, quer pelos políticos, bem como na comunicação social e na sociedade em geral, como, em Portugal, os impostos e o sistema fiscal em geral estão permanentemente a ser alterados. A isto têm-se designado como “instabilidade fiscal”¹, geradora de ineficiências e redutora de incentivos à economia. Contudo, apesar da perceção dessa instabilidade, não existe (tanto quanto é do nosso conhecimento), nenhum estudo que tenha analisado e avaliado essa instabilidade. Neste estudo, o que realizámos foi um levantamento do número de diplomas que alteraram cada um dos códigos fiscais vigentes entre 1989 e 2014²: IRS, IRC, IVA, RITI, Contribuição Autárquica (mais tarde substituída pelo IMI), IMT, Imposto de Selo e Estatuto dos Benefícios Fiscais (excluímos aqui os códigos fiscais de justiça tributária: LGT, CPT, CPPT; RJIFNA e RGIT). Após a identificação dos diplomas que alteraram cada um destes Códigos fiscais, procedemos ao levantamento do número de artigos que cada diploma alterou. Desta forma, procurámos analisar o volume e a extensão das alterações fiscais em Portugal durante os últimos 26 anos.

Este artigo procura também analisar as alterações fiscais na perspetiva do ciclo político, ou seja, quantas alterações aos diplomas e aos artigos houve em anos de eleições, em anos de governo PSD (sendo que a diferença para o total de alterações, dá o número de alterações aos diplomas e de alterações aos artigos para governos PS), em anos de governo de coligação e em anos de governo de maioria.

Anderson & Minarik (2006)³ sustentam que “a principal motivação de todas as regras de política fiscal é promover o crescimento económico estável por meio do controle da acumulação da dívida” (pág. 6). Golinelli & Momigliano (2006)⁴ defendem que as eleições têm um impacto significativo nas políticas orçamentais desde que as decisões orçamentais sejam tomadas em contexto favorável. Como referido por Arvate et al. (2009)⁵ em estudos

¹ Há quem inclusive o designe como “diarreia legislativa”.

² A escolha de 1989 dá-se pelo facto de ser o ano de reforma fiscal com a introdução do IRS, IRC e CA. O IVA tinha sido introduzido em 1986, mas por uma questão de comparação (e também por motivos de modelos econométricos não apresentados neste artigo, mas parte do estudo efetuado), optou-se por considerar como ano de início da análise 1989.

³ Anderson, B. & Minarik, J.J., 2006. Design Choices for Fiscal Policy Rules. *OECD Journal on Budgeting*, 5(4), pp.159–208.

⁴ Golinelli, R. & Momigliano, S., 2006. Real-time determinants of fiscal policies in the euro area. *Journal of Policy Modeling*, 28(9), pp.943–964.

⁵ Arvate, P., Avelino, G. & Tavares, J., 2009. Budget deficits and reelection prospects: voters as fiscal conservatives in a new democracy. *Economic Letters*, (August 2015), pp.1–20.

realizados sobre o governo brasileiro o défice em anos não eleitorais é bastante inferior ao défice em anos de eleições. A diferença do défice entre anos eleitorais e não eleitorais situa-se entre 1,3 e 1,5. Já Peltzman (1992) ⁶ realizou um estudo para os Estados Unidos entre 1950 e 1988, onde concluiu que os eleitores beneficiam os partidos que apresentam défices mais baixos. Perotti & Alesina (1995) ⁷ chamam a atenção para o facto de existir uma relação entre os governos de coligação e as fracas taxas de sucesso na implementação de programas de austeridade. Afirmam também que os governos mais responsáveis fiscalmente são os minoritários. Um governo sem maioria absoluta necessita do apoio de partidos da oposição, de modo a poder chegar a um acordo quanto às medidas a tomar. De acordo com o estudo realizado por Tavares (2004), os governos de coligação e os governos de maioria absoluta têm menos probabilidades de sucesso caso ocorram ajustes fiscais.

Conforme refere Santos ⁸, a coerência de um sistema fiscal é moldada por uma multiplicidade de decisões isoladas, embora em muitos casos, de compromissos sociopolíticos. As diferentes opções políticas moldam ao longo do tempo o sistema fiscal.

Este estudo conclui que entre 1989 e 2014 houve um total de 492 alterações fiscais, que realizaram um total de 3.178 alterações a artigos dos Códigos fiscais. Existe alguma evidência de que anos de eleições produzem menos alterações fiscais, o que pode ser explicado pela mudança de governo fazer com que o novo governo necessite de algum tempo para análise e tomada de decisões. Governos de maioria apresentam mais alterações, o que se explica pelo poder que detém no Parlamento. Governos de coligação também têm mais tendência para alterar o sistema fiscal, dada a necessidade de negociação entre parceiros políticos.

Este artigo está assim organizado: o capítulo 2 apresenta um breve enquadramento do regime de alterações fiscais. O capítulo 3 apresenta a metodologia e dados do estudo, sendo que o capítulo 4 apresenta os resultados obtidos. As conclusões são elencadas no capítulo 5.

⁶ Peltzman, S., 1992. Voters as fiscal conservatives. *The Quarterly Journal of Economics*, pp.327–361.

⁷ Perotti, R. & Alesina, A., 1995. Fiscal Expansion and Adjustments in OECD Countries.

⁸ Albano Santos, *Teoria Fiscal*, ISCSP, 2003.

2 – Breves notas sobre o regime jurídico das alterações fiscais

O princípio da legalidade tributária compreende a reserva da lei formal (definição da competência legislativa) e a reserva da lei material (obrigação do legislador determinar os elementos essenciais da relação jurídica tributária). Nesse sentido, os artigos 103, n.º 2,⁹ e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa¹⁰, tutelando a liberdade económica dos cidadãos e das empresas em face de eventual ablação patrimonial (imposto), preceitua que a incidência¹¹, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes constituem matérias da exclusiva competência do parlamento, órgão democrático representativo de todos os cidadãos portugueses¹² (“No taxation without representation”¹³), salvo autorização ao governo. Como refere Paulo Marques¹⁴, já no século XIII o rei João Sem Terra foi obrigado a jurar obediência a um documento escrito — a Magna Carta —, que antecede as modernas Constituições, e que consagrou o célebre princípio: “não há tributação sem representação”, isto é, o monarca, para exigir tributo, necessitaria da concordância dos representantes daqueles que o vão pagar. No nosso tempo, a exigência da autorização dos representantes daqueles que vão pagar é satisfeita

⁹ Artigo 103.º

Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.
2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

¹⁰ Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa). É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (artigo 165.º, n.º 1, h), da Constituição da República Portuguesa)

¹¹ As normas de incidência tributária definem o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da sua obrigação. Assim, temos a incidência real (o que está sujeito), a incidência pessoal (quem está sujeito), a incidência territorial (onde está sujeito) e a incidência temporal (quando está sujeito).

¹² Cfr. Artigo 147.º, da Constituição da República Portuguesa

¹³ Princípio do autoconsentimento (“Sem representação, não há tributação”).

¹⁴ Paulo Marques, Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Coimbra Editora, 2011, pág. 17.

mediante o princípio da estrita legalidade da tributação, pedra angular do Direito Tributário, daí decorrendo a legitimidade democrática do próprio imposto.

No âmbito da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, esta pode delegar no governo competências legislativas, estando o seu exercício pelo governo dependente de lei de autorização legislativa parlamentar ¹⁵, a qual deve definir o objeto (matéria a definir), o sentido (fim), a extensão (delimitação da área de intervenção do governo) e a duração da autorização (prazo). Este aspeto é relevante, na medida em que caso o governo pretenda a criação de imposto ou mesmo a sua alteração em aspetos essenciais da relação jurídica tributária, terá que obter a respetiva autorização legislativa do parlamento. No entanto, não o necessitará para legislar sobre a cobrança e a liquidação de impostos ¹⁶, exceto se estiverem em questão aspetos relacionados com as garantias dos contribuintes (ex.: prescrição ou caducidade) ou mesmo a incidência tributária (ex: determinação da matéria tributável). O recurso em termos práticos à autorização legislativa parlamentar justifica-se frequentemente em face do carácter bastante tecnicista e especializado das matérias fiscais, exigindo a realização de estudos que são realizados pelo governo e que pressupõem o conhecimento prático e concreto da aplicação efetiva e das eventuais imperfeições da lei fiscal, bem como da relação quotidiana entre a administração tributária e os contribuintes.

Não obstante a relevância fundamental da “Constituição Fiscal” (artigos 103.º e 104.º), é importante referir, como faz Sérgio Vasques ¹⁷, sobretudo em sede de IVA ou dos impostos especiais sobre o consumo, a importância igualmente do direito europeu, dado o processo de harmonização destes impostos (indiretos), enquanto consequência necessária da existência de um mercado único e da inerente liberdade de circulação de bens e serviços no espaço europeu.

In casu, os impostos em análise neste artigo foram aprovados por decreto-lei, por via da autorização legislativa conferida pelo parlamento ao governo. Contudo, as matérias fiscais são passíveis de alteração por via de lei ou de decreto-lei, sendo que as alterações registadas neste estudo cingem-se, desta forma, a este dois tipos de diplomas.

¹⁵ Ana Paula Dourado, *Direito fiscal*, Almedina, 2015, pág. 128

¹⁶ Nestas situações, a referência a lei (ex: artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa) deve ser entendida como sinónimo de acto legislativo (lei parlamentar ou decreto-lei do governo).

¹⁷ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2014.

3 – Metodologia e dados

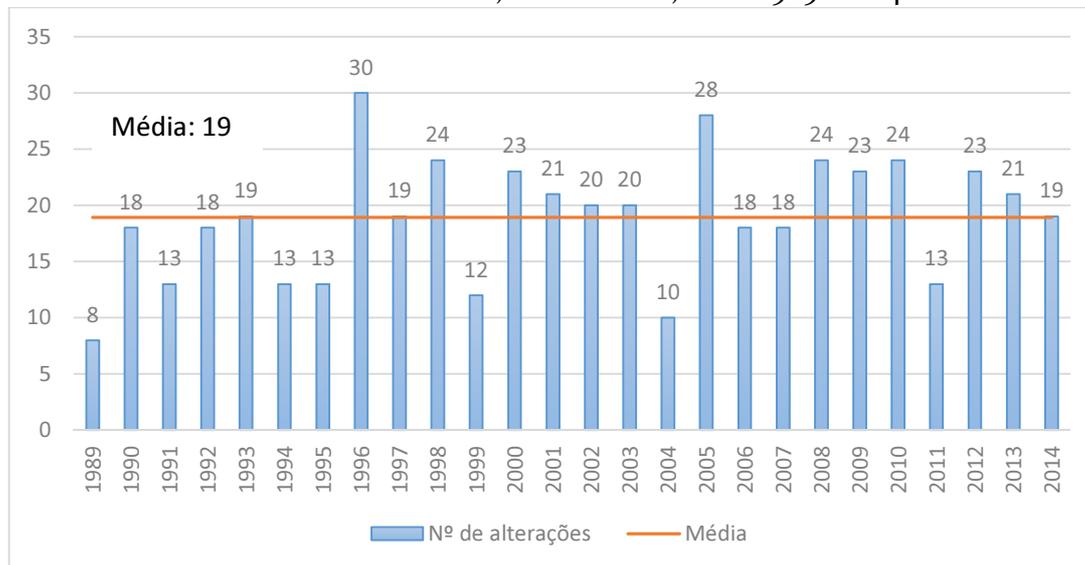
Por forma a avaliar o nível de instabilidade do sistema fiscal Português, este trabalho identificou todas as alterações produzidas (através de Lei ou Decreto-Lei), entre 1989 e 2014, aos seguintes códigos fiscais: IRS, IRC, IVA, RITI, Contribuição Autárquica (mais tarde substituída pelo IMI), IMT, Imposto de Selo e Estatuto dos Benefícios Fiscais. A fonte dos dados é a base de dados Digesto-DRE. Após a identificação de todas as alterações para cada Código Fiscal, foi identificado o número de artigos que cada diploma alterou. Desta forma, procurámos analisar o volume e a extensão das alterações fiscais em Portugal durante os últimos 26 anos.

4 – Alterações legislativas aos Códigos Fiscais

Entre 1989 e 2014 foram identificadas um total de 492 alterações fiscais. Isto implica uma média de 19 alterações fiscais por ano (ou seja, em média, quase 2 alterações por mês). O Gráfico 1 apresenta a distribuição das alterações fiscais por ano. Verifica-se um mínimo de 8 alterações em 1989 (o que se explica por ser o ano de entrada em vigor do IRS, IRC e CA) e de 10 alterações em 2014, o que pode ser explicado pela instabilidade governativa desse ano, com alteração de governo em julho (sem ocorrência de eleições) e de dissolução do Parlamento em novembro. Por outro lado, temos um máximo de 30 alterações em 1996 (governo de minoria, que tomou posse no final de 1995), bem como 28 em 2005 (ano de alteração do governo, mas ocorrida logo no início do ano).

Gráfico 1 – Número de alterações aos Códigos Fiscais por ano

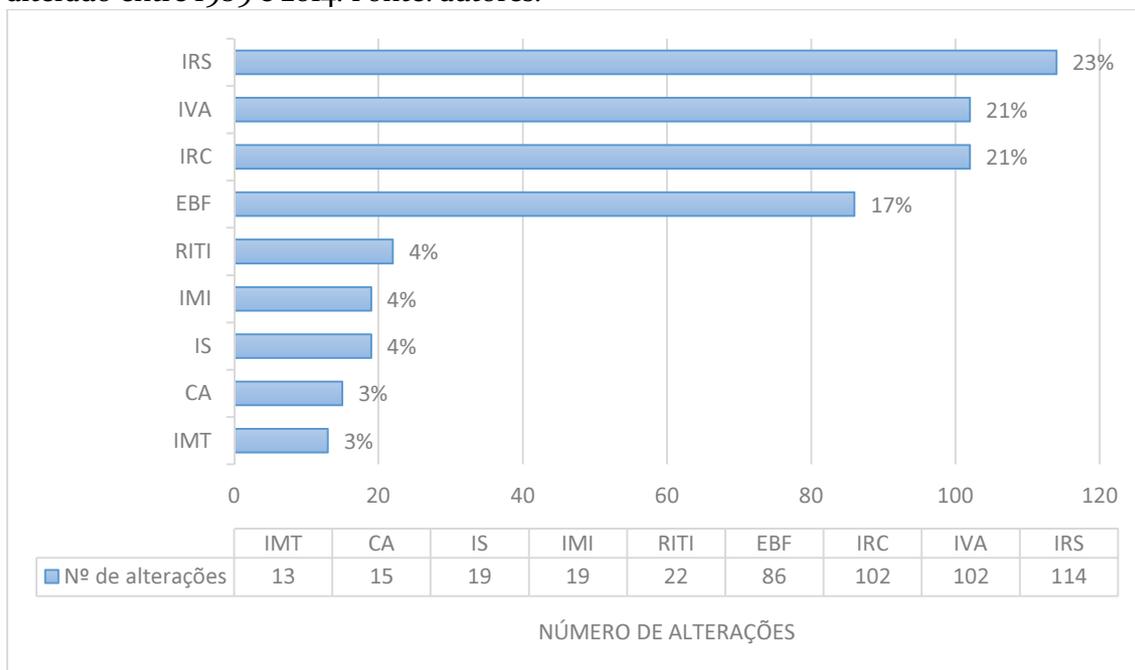
Este gráfico apresenta o número de vezes, que através de diplomas, os Códigos fiscais analisados neste estudo foram alterados, em cada ano, entre 1989 e 2014. Fonte: autores.



O Gráfico 2 apresenta o número de alterações fiscais por Código fiscal (bem como a percentagem de cada Código face ao total de alterações). O IRS, fruto sobretudo dos últimos anos, apresenta a maior percentagem de alterações (23% do total). Surpreendentemente, por ser um imposto de cariz comunitário (baseado em grande parte em Diretivas Comunitárias, que tornam parte do Código não passível de alteração por parte do governo Português, embora as alterações Europeias tenham de ser transpostas para a ordem jurídica nacional através de Leis ou Decretos-Lei), o IVA é juntamente com o IRC, o segundo imposto mais alterado (cada um com 20% do total de alterações). E é o imposto mais alterado em Portugal se considerarmos não apenas o Código do IVA, mas também o do RITI (que é um código “subjacente ao do IVA”, no sentido em que surge decorrente de um regime de IVA específico para as operações intracomunitárias). O Estatuto dos Benefícios Fiscais tem também sido objeto de bastantes alterações, com um total de 17%. Mais estável aparentam ser os impostos sobre o património.

Gráfico 2 – Numero de alterações por Código fiscal

Este gráfico apresenta o número de vezes, que através de diplomas, cada Código fiscal foi alterado entre 1989 e 2014. Fonte: autores.



A Tabela 1 apresenta as alterações legislativas em função da situação política no momento em que a alteração ocorreu. No período em análise (1989-2014), houve 7 anos de eleições legislativas, ou seja, 28% do total do período. Os anos de eleições são responsáveis por 25% das alterações fiscais. O aspeto interessante, é que são os impostos sobre o património os que menos são mexidos em anos eleitorais, o que pode ser explicado pela maior sensibilidade política que estes impostos apresentam. Também no período em análise houve mais alterações em governos de coligação, bem como em governos de maioria absoluta.

Tabela 1 – Numero de alterações por Código fiscal em função do ciclo político

Esta tabela apresenta o número de alterações por Código fiscal que ocorreram em anos de eleições, em anos de governos PSD (a diferença para o total dá o número de alterações ocorridas em anos de governos PS), em anos de coligações e em anos de governos de maioria. Naturalmente, o valor das várias colunas é diferente do total de alterações, dado que anos de eleições, ou anos governo PSD ou anos de coligação ou anos de maioria são em vários casos coincidentes.

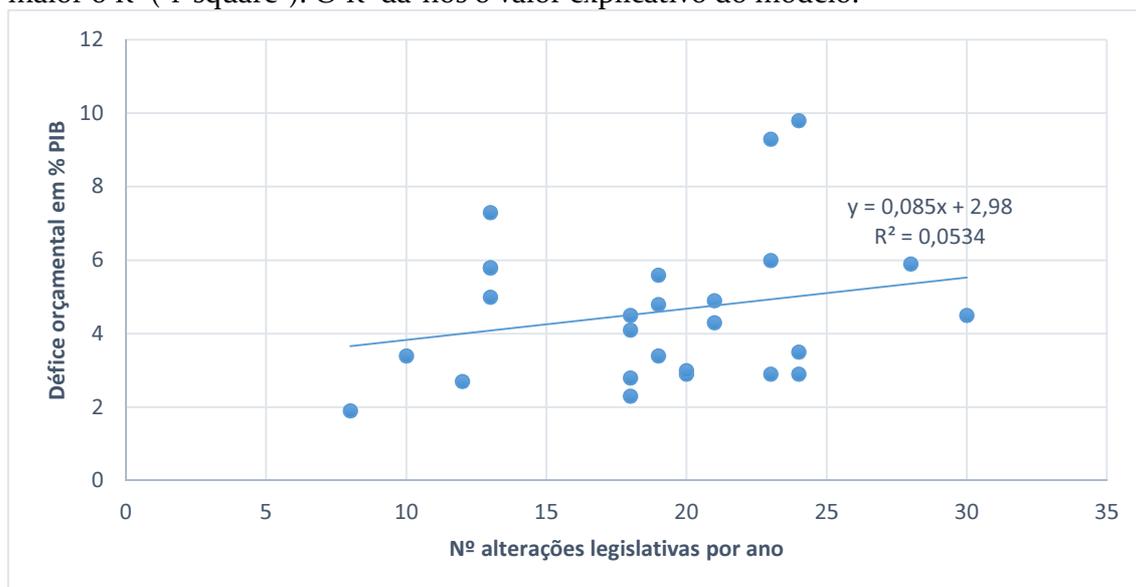
Código Fiscal	Total de alterações	Nº de Alterações							
		Anos eleições		Governo PSD		Governos Coligação		Governos Maioria	
		N	%	N	%	N	%	N	%
IMT	13	3	23%	5	38%	5	38%	10	77%
CA	15	3	20%	6	40%	0	0%	6	40%
IS	19	5	26%	8	42%	7	37%	18	95%
IMI	19	4	21%	10	53%	10	53%	18	95%
RITI	22	5	23%	10	45%	6	27%	16	73%
EBF	86	20	23%	48	56%	25	29%	59	69%
IRC	102	25	25%	48	47%	23	23%	66	65%
IVA	102	24	24%	38	37%	23	23%	65	64%
IRS	114	33	29%	53	46%	28	25%	73	64%
Total	492	122	25%	226	46%	127	26%	331	67%

Um último aspeto prende-se com o impacto que o défice orçamental tem nas alterações legislativas. Analisando o Gráfico 3, verifica-se alguma correlação entre um maior défice orçamental em percentagem do PIB e o número de alterações fiscais por ano. Embora o nível de explicação do modelo (medido pelo R^2) seja baixo (5%), existe uma correlação positiva entre a variável explicativa (défice orçamental) e a variável explicada (número de alterações por ano).

Gráfico 3 – Correlação entre o número de alterações fiscais e o défice orçamental

Este gráfico (designado por “scatter graph”) apresenta a correlação entre a variável dependente (nº alterações por ano) e a variável independente (défice orçamental em % PIB, em contas nacionais). Este tipo de gráfico explora a possível relação entre as duas variáveis. Quanto uma variável tem o seu valor aumentado (diminuído) com o aumento da outra, diz-se que elas são positivamente (negativamente) correlacionadas.

Quanto mais próximo os valores cruzados estiverem da linha de tendência central (linha do modelo de regressão linear simples), maior é a relação entre as duas variáveis, sendo maior o R^2 (“r-square”). O R^2 dá-nos o valor explicativo do modelo.

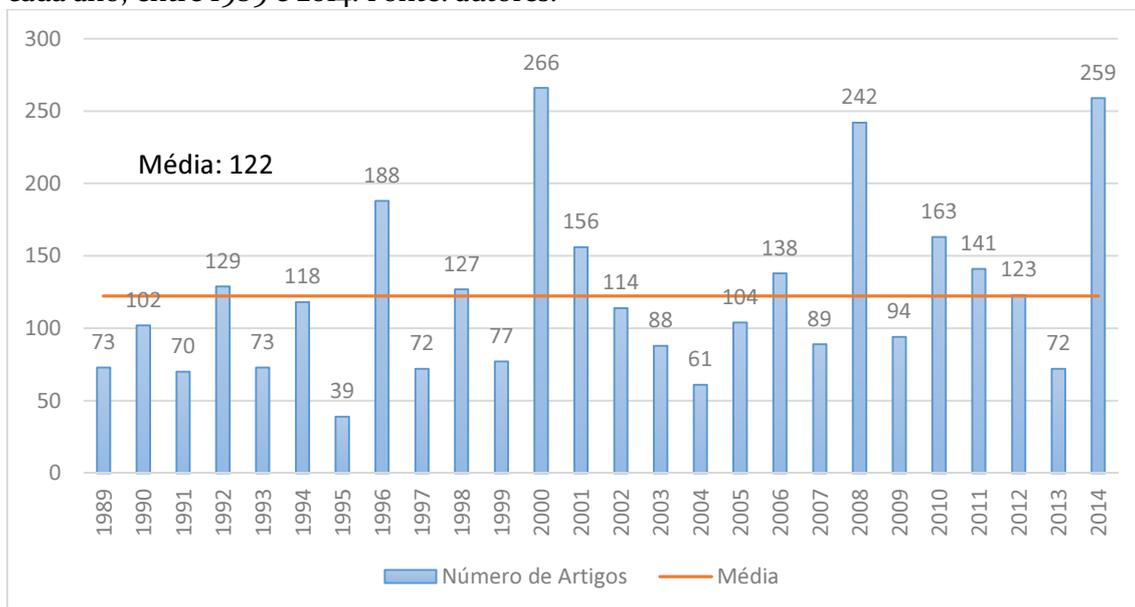


5 – Número de artigos alterados por Código fiscal

Após a análise das alterações aos Códigos fiscais, o passo seguinte deste estudo passou pela contabilização do número de artigos alterados em cada diploma identificado na secção anterior. No total do período de análise, foram alterados 3.178 artigos dos Códigos fiscais. O Gráfico 4 apresenta o número de artigos fiscais alterados em cada ano. Em média, houve 122 artigos alterados por ano (em média 10 artigos por mês). Os anos de eleições, tal como esperado dados os resultados da secção anterior, apresentam menos artigos alterados. Contudo, e como pode ser visto como natural, nem sempre anos com mais diplomas de alteração dos códigos apresentam mais artigos alterados.

Gráfico 4 – Número de artigos alterados por ano

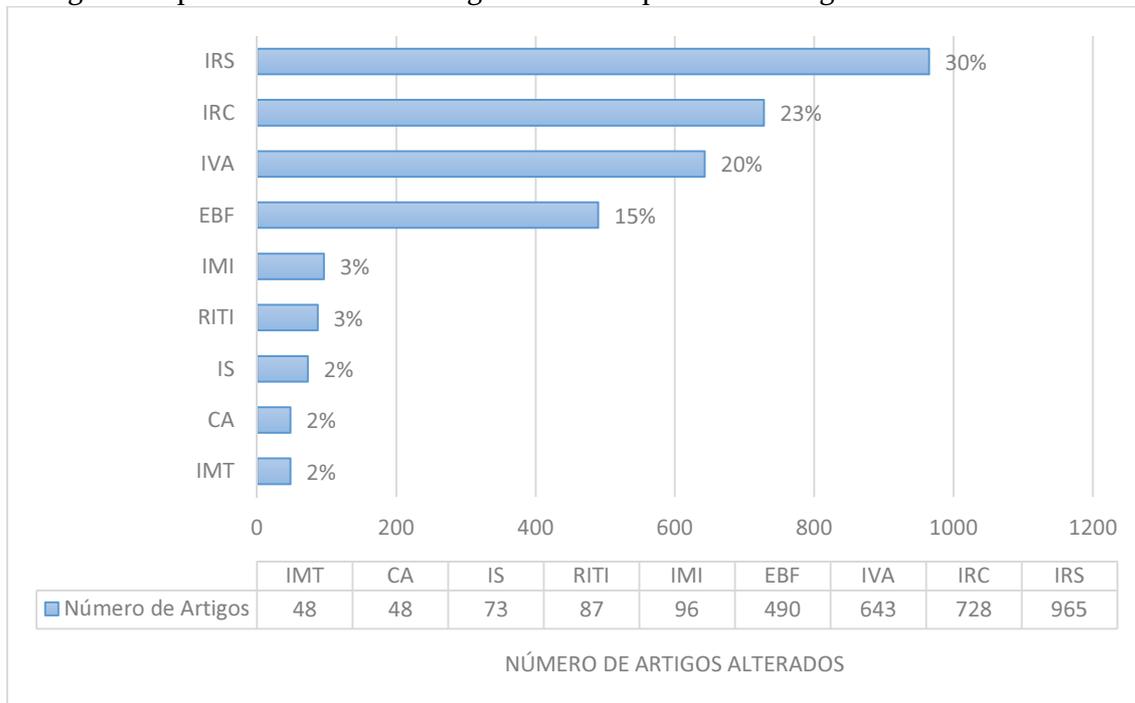
Este gráfico apresenta o número de artigos alterados aos Códigos fiscais analisados, em cada ano, entre 1989 e 2014. Fonte: autores.



O Gráfico 5 apresenta o número de artigos alterados por cada Código fiscal. Em linha com o observado anteriormente, o IRS é o imposto que mais artigos viu alterados (30% do total), seguido do IRC (23%) e do IVA (20%). No entanto, o IVA conjugado com o RITI apresentam 23% das alterações aos artigos fiscais.

Gráfico 5 – Número de artigos alterados por Código fiscal

Este gráfico apresenta o total de artigos alterados por cada Código Fiscal. Fonte: autores



6 – Conclusões

Este artigo procurou identificar o nível e volume de alterações fiscais nos últimos 26 anos (de 1989 a 2014). Este estudo identificou todos os diplomas que alteraram os seguintes Códigos fiscais: IRS, IRC, IVA, RITI, Contribuição Autárquica (mais tarde substituída pelo IMI), IMT, Imposto de Selo e Estatuto dos Benefícios Fiscais. Desta forma, foi possível analisar aquilo que entre nós tem sido descrito como “instabilidade fiscal”. Verifica-se que houve um total de 492 alterações aos Códigos fiscais e de 3.178 alterações a artigos fiscais. A instabilidade fiscal tem sido sobretudo sentida no IRS, IRC, mas também no IVA e RITI, apesar de este imposto ter uma base comunitária que o deveria tornar menos propenso a alterações nacionais (embora as alterações Europeias tenham de ser transpostas para a ordem jurídica nacional através de Leis ou Decretos-Lei). Existe alguma evidência de que anos de eleições produzem menos alterações fiscais, o que pode ser explicado pela mudança de governo, o que implica que o novo governo necessite de algum tempo para análise e tomada de decisões. Governos de maioria apresentam mais alterações, o que se explica pelo poder que detém no Parlamento. Governos de coligação também têm mais tendência para alterar o sistema fiscal, dada a necessidade de negociação entre parceiros políticos.