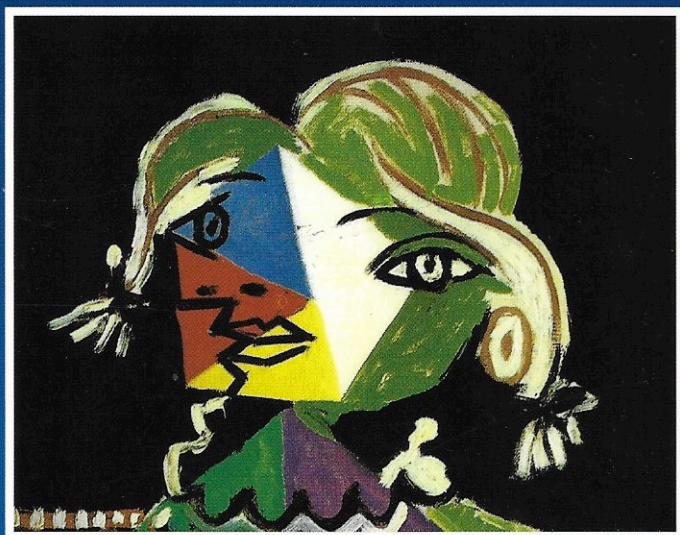


António Carlos dos Santos
Cidália Maria da Mota Lopes

(COORDENAÇÃO)

FISCALIDADE

OUTROS OLHARES



VidaEconómica

**AS CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
E A FISCALIDADE:
O OLHAR DA CIÊNCIA POLÍTICA**

ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS

"A verdadeira democracia é um compartimento
que está ocupado
- e o homem terá de esperar"
"A memória tem futuro,
eis uma ideia nada pessimista"

Gonçalo M. Tavares, *Uma Viagem à Índia*

1. A FISCALIDADE COMO FENÓMENO SOCIAL TOTAL

Os atos mais simples do quotidiano condensam uma complexidade e multiplicidade de facetas em que habitualmente não pensamos. Quando entro num café e peço uma bica ao balcão, que ato é este? Alguns verão nele um hábito pessoal, idêntico ao de milhares de portugueses. Sublinharão o facto de nem todos os povos terem tal hábito e, mesmo quando o têm, nem todos apreciarem o mesmo tipo de café. O olhar dirige-se aqui para o processo cultural que nos levou a gostar de café. Outros porventura atentarão no facto de estarmos simultaneamente perante um ato de produção (o fabrico do café), um serviço que é prestado e um ato de consumo (beber o café), preocupando-se com a forma como se estabelece o preço. Todos estes atos implicam a existência de uma organização empresarial dotada de recursos financeiros e humanos e de uma contabilidade própria, mesmo que simplificada. Alguns acrescentarão que o café é um produto importado e estarão interessados no peso desse produto na nossa balança comercial. Em última instância, não deixarão de procurar uma explicação para a importância do café no Portugal de hoje, assumindo como hipótese de trabalho a aventura colonial dos portugueses.

Outros ainda centrarão a sua atenção na existência de um facto repetitivo (tomo café todos os dias; o dono do café todos os dias serve inúmeros clientes), nas relações sociais que se estabelecem entre os fornecedores e consumidores de café, entre os próprios fornecedores (uma associação empresarial) ou mesmo entre os próprios amadores de café que podem constituir, por exemplo, uma confraria do café.

A sua atenção repousará assim nas relações e nos grupos. Alguém, mais atento à forma das ações sociais, verá na aquisição da bica um contrato de compra e venda e estará mais atento à qualidade do produto e do serviço, de modo a proteger o consumidor. Outros porventura quererão saber a razão de chamarmos “bica” ao café, designando o produto que se bebe pelo instrumento de onde o café quente provém (metonímia). Significa isto que muitos e diversos podem ser os olhares sobre a bica: olhares do antropólogo, do psicólogo, do economista, do contabilista, do historiador, do sociólogo, do jurista, do linguista, etc. E certamente a estes poderíamos acrescentar o olhar do médico, do físico, do químico e mesmo do filósofo.

E qual será a perspetiva do fiscalista? Numa primeira aproximação, preocupar-se-á com a qualificação do ato em causa. Assim, verá nele uma prestação de serviços efetuada pelo estabelecimento (o sujeito passivo) a um consumidor final, operação esta sujeita a IVA. Sublinhará, em seguida, que, dada a existência de repercussão legal deste tipo de imposto, a carga fiscal não recai sobre o sujeito passivo (visto, de modo simplificado, como contribuinte formal, como um cobrador do imposto por conta do Estado) mas sobre o consumidor final (o verdadeiro destinatário do imposto, aquele que suporta a carga fiscal, uma vez que não tem qualquer direito a dedução). Um fiscalista verá ainda nesse ato um dos muitos *inputs* que poderão contribuir para o rendimento do estabelecimento (o seu lucro), a tributar, consoante o sujeito passivo se apresentar como pessoa singular ou coletiva, em IRS (categoria B, regime normal ou simplificado) ou em IRC. Sem esquecer que, não produzindo Portugal café, e sendo esta mercadoria provavelmente produzida fora do território da União Europeia, ter havido, no momento da importação, tributação da matéria-prima “café” em IVA e em direitos aduaneiros (estes afluindo aos cofres da União Europeia). Se o café provier da Espanha ou da Itália, já não haverá direitos nem IVA na importação, mas apenas aquisições intracomunitárias em sede deste último imposto. O olhar do fiscalista é, assim, um olhar essencialmente técnico e pragmático, destinado à resolução de problemas, mesmo que a técnica fiscal pressuponha o recurso à linguagem e à lógica de outras disciplinas, em particular as Ciências Jurídicas, as Ciências Económicas e Contabilísticas e seja orientado por opções políticas. Quando passamos, porém, da análise técnica de situações fiscais concretas para a realidade fiscal na sua globalidade, esse olhar é manifestamente insuficiente.

Todas as disciplinas, em particular as ciências sociais e humanas, têm algo a acrescentar sobre um fenómeno concreto, iluminando aspetos num primeiro

contacto menos visíveis. A divisão académica do trabalho científico (que, sendo importante para o aprofundamento e especialização do conhecimento, tem muito de convencional) leva cada estudioso a privilegiar um determinado aspeto, tendo muitas vezes a tentação transformar, de forma imperialista, esse aspeto no aspeto decisivo, porventura o único, quando a compreensão plena do ato de tomar um café implica a convocação de todas as disciplinas que a divisão académica do trabalho científico tende a separar por várias áreas, em particular no que respeita às ciências sociais e humanas¹.

É neste sentido que, recorrendo a MAUSS (1923, p. 147) no seu célebre *Ensaio sobre o Dom*, se pode falar, a propósito da fiscalidade (como da bica), de *fenómeno social total*. Segundo ele, qualquer ato humano exprime “*a la fois et d’un coup*” todas as espécies de instituições (religiosas, jurídicas e morais, políticas e familiares, económicas, etc.). Partindo deste pressuposto (e numa linguagem não inteiramente conforme), V. Magalhães GODINHO (2011, p. 23) esclarece-nos que, em relação a sociedades modernas, “os factos sociais totais dispõem-se por escala de diferentes dimensões: da dimensão micro – das famílias, da vizinhança, dos grupos de presença olhos nos olhos – à dimensão macro – das grandes instituições, das classes, das nações”. Estamos, assim, perante “subtotalidades imbricadas entre si e numa totalidade abrangente”.

2. A DOMINÂNCIA DOS OLHARES DAS CIÊNCIAS ECONÓMICAS E JURÍDICAS

Na fiscalidade (ou de forma mais ampla, na tributação) também podemos des-cortinar estas duas dimensões, a das situações fiscais concretas (dimensão micro), envolvendo relações entre agentes administrativos (funcionários do fisco) e os contribuintes (relações cada vez mais despersonalizadas pela mediação tecnológica), pessoas singulares ou coletivas, residentes e não residentes, e outros sujeitos do sistema de relações fiscais (relações fisco-terceiros, relações contribuintes-terceiros, relações mediadas por tribunais fiscais); e a da relação entre o Estado (Estado-Norma, Estado-Orçamento, Estado-Centros de Poder), em particular as instituições

1. Recorde-se que o Relatório da COMISSÃO GULBENKIAN sobre a reestruturação das Ciências Sociais (2002, p. 61) concluiu que a prática da multidisciplinaridade “veio a pôr a nu o muito que havia de artificial nas rígidas divisões institucionais do saber associado às ciências sociais”.

que interferem no governo fiscal, e os cidadãos (“o povo”), enquanto titular da soberania e, conseqüentemente, do poder de tributar ou não tributar (dimensão macro). A primeira traduz-se, no plano do direito, nas noções de relação jurídico-fiscal, no procedimento tributário e no processo tributário. A segunda, essencialmente na “constituição fiscal”, como parte integrante da “constituição financeira”.

Economicamente, nesta dimensão macro, os impostos são, antes de tudo, a “infraestrutura económica” do Estado moderno (THÉRET, 1992, p. 14). Esta é a dimensão que está presente não só nas reformas ou revoluções fiscais, fenómenos políticos por excelência, mas também nos simples processos de modificação adaptativa das leis fiscais.

O fenómeno social total que é a fiscalidade é, como facilmente se comprova olhando para a literatura que sobre ele se debruça, normalmente encarado na ótica da economia e das finanças públicas, do direito, e, em menor escala, da contabilidade. LEROY fala mesmo, a propósito de duas disciplinas dominantes, sobre o direito fiscal e a economia da tributação (2010, p. 5). A hegemonia da ótica económica é visível, por exemplo, nos meios de comunicação social e nos debates parlamentares, sendo, de algum modo, sustentada por tradições teóricas das Ciências Sociais e Humanas politicamente antitéticas como, por um lado, o marxismo ortodoxo (primado da produção, vista essencialmente como fenómeno económico e técnico) e, por outro, as correntes neoliberais (primado do mercado, como a forma, por excelência, de coordenação económica e mesmo da vida social)².

Sem pretender ser exaustivo, as Ciências Económicas tendem a relacionar a fiscalidade com a despesa e com estrutura e dimensão do setor público, a construir uma teoria geral da tributação em torno dos grandes princípios que devem reger um sistema fiscal ótimo (em particular a relação com os princípios da equidade e, numa perspetiva neoliberal, sobretudo da eficiência), bem como a analisar os efeitos económicos dos impostos, a sua utilização como instrumentos de política económica (como instrumento de intervenção na conjuntura ou na estrutura económica), sem esquecer a questão do federalismo financeiro ou a da relação entre fiscalidade e desenvolvimento económico (centrada hoje, de forma redutora, no

2. Um importante ponto de contacto estará, como nota SAPIR (2002, p.178-9), na “despolitização do político” e na desconsideração da política como espaço de expressão e representação coletivas, “como espaço de controvérsia”, substituídos pela visão técnica (a passagem do governo dos homens ao governo das coisas). Note-se, porém, que Marx não chegou a efetuar uma análise do fenómeno tributário. E que outros leitores de Marx são possíveis.

crescimento). Nos últimos anos, um tema tem ganho grande projeção, o do “mercado dos impostos”, pressuposto da concorrência fiscal entre jurisdições (SANTOS, A.C., 2009). Sublinhe-se, porém, que nenhum destes temas é especificamente económico, possuindo todos eles, por exemplo, uma importante dimensão política e normativa (visível, por exemplo, quando se busca o sistema fiscal ótimo). A própria noção de mercado, uma noção pretensamente despolitizada, oculta relações de poder (proprietários vs. trabalhadores, grandes empresas vs. pequenas empresas, produtores vs. consumidores, distribuidores vs. produtores, etc.), pois o mercado de concorrência perfeita (desprovido de relações de poder) é um tipo ideal não existente na realidade. Mais: um tipo ideal que visa a compreensão do funcionamento dos mercados – não há mercado, mas mercados, bem distintos entre si e mercadorias, como o trabalho, a terra e a moeda, que são, como demonstrou POLANYI (1983, pp. 117 e ss.), fictícias – mas que rapidamente a teoria económica dominante transforma em norma que deve ser promovida, difundida e acatada. Ao fazê-lo, converte-se em ideologia política. Acresce que o mercado não existe sem Estado ou, pelo menos, sem poder político. É este quem, em função da luta política, define e garante, sobretudo através do direito, as regras da propriedade, dos contratos, da responsabilidade, da concorrência, etc. Não há, pois, mercados exclusivamente económicos. Todos os mercados têm, pelo menos, uma dimensão política e jurídica.

No campo das Ciências Jurídicas, a fiscalidade tange praticamente todos os ramos do direito e todas as disciplinas jurídicas³. O direito fiscal (e, *a fortiori*, o direito tributário) é um direito de sobreposição e um direito do tipo conglomerado. De *sobreposição*, pois a maioria das situações jurídicas sujeita a tributação é qualificada, em princípio, de acordo com o sentido que os conceitos possuem em outros ramos de direito (civil, comercial, trabalho, contabilístico, etc.). De tipo *conglomerado*, porque o direito fiscal congrega normas e princípios constitucionais, financeiros, administrativos, processuais, penais, jus-económicos (caso dos benefícios fiscais), ao lado de normas e princípios provenientes do direito europeu e do direito internacional. A (quase) totalidade da ordem jurídica projeta-se assim na fiscalidade. Mas, por muito que os juristas pretendam perspetivar o direito em circuito fechado (ontem a plenitude lógica do ordenamento jurídico, hoje a autopoiesis), a verdade é que a contaminação do real espreita a cada canto. Na realidade, como se referiu, não existem fenómenos

3. Embora não seja a atitude dominante entre os juristas, importaria, no plano epistemológico, distinguir a ordem jurídica (monista ou plural) das disciplinas jurídicas que a analisam.

exclusivamente jurídicos. Existem, sim, óticas jurídicas na análise de fenómenos sociais totais. É, por exemplo, muito difícil estabelecer uma demarcação sólida entre o jurídico e o político, esferas de conhecimento que coexistem em relação de tensão mais visível em alguns campos (fiscalidade, relações de trabalho, questões penais) que noutros. Um exemplo: podemos recorrer ao conceito de Estado fiscal para descrever o Estado financiado primordialmente através de impostos e para analisar a relação que existe entre Estado Social e Estado Fiscal. Essa seria tipicamente uma análise de Ciência Política, embora esta mesma análise não prescindia de certos conceitos normativamente fundados (desde logo o de imposto). Mas é comum, sobretudo na doutrina jurídica alemã (v.g. ISEENSEE, 1977), recorrer ao conceito de Estado Fiscal para balizar o seu alcance: o Estado moderno, sendo um Estado Fiscal, *não deve ser* um Estado patrimonial (um Estado empresário) nem um Estado taxador (um Estado que recorra a tributos parafiscais). Esta posição assume um conteúdo normativo, largamente explicável pelo ponto de vista político liberal que lhe é subjacente. O Estado estaria separado da sociedade (e da economia), não deveria interferir nesta e o imposto seria uma das formas de assegurar essa separação.

3. O OLHAR DA CIÊNCIA POLÍTICA SOBRE A FISCALIDADE

3.1 A DEMISSÃO DO OLHAR DO POLITÓLOGO

Para evitar o reducionismo do olhar jurídico e económico da fiscalidade, há que encarar os impostos e os sistemas fiscais com outros olhos, onde a dimensão técnica, estando presente, não assuma o monopólio nem invalide uma dimensão crítica.

Uma das óticas centrais de análise da fiscalidade é a do politólogo, muito embora a Ciência Política (abrangendo teoria política, instituições políticas, história política e num plano mais empírico, os estudos de Sociologia Política) a descure com muita frequência. Basta um simples folhear de manuais e livros universitários da disciplina para verificarmos essa ausência. A tecnicidade inerente à fiscalidade, a sua forte dimensão jurídica e económica, a propensão para uma visão pragmática (quanto terei de pagar de imposto?) levam a que, frequentemente, os politólogos, a exemplo de outros cultores das ciências sociais, abdicuem da sua análise, considerando-a coutada das disciplinas hegemónicas. E isto apesar de grande parte do confronto político mais aceso de que a imprensa normalmente se faz eco ocorrer em torno da questão fiscal.

Ora uma análise mais atenta da fiscalidade (em particular da moderna fiscalidade) revela que esta é um fenómeno político por excelência, como há muito o entenderam, de forma diversa, entre outros, MONTESQUIEU (preferindo os impostos sobre as mercadorias aos impostos sobre as pessoas, por aqueles serem menos danosos à liberdade política) e ROUSSEAU (dando preferência às contribuições pessoais sobre as reais por serem mais aptas a tomarem em conta a equidade)⁴. A natureza política do imposto, sublinhada hoje por correntes ideológicas muito distintas, é patente quer seja analisada na ótica do Estado, quer o seja na ótica do poder, dois dos tradicionais objetos (em relativa concorrência e complementaridade) da Ciência Política.

3.2 A FISCALIDADE E O ESTADO MODERNO

3.2.1 O ESTADO FISCAL

Na ótica do Estado, há que sublinhar, antes de tudo, que a fiscalidade é a base material (financeira) do próprio Estado moderno. O Estado moderno vive dos impostos, é, neste sentido, um Estado fiscal⁵. Os impostos modernos assentam numa técnica de origem liberal que permite que o setor público se alimente de receitas dos setores não públicos⁶. Sem impostos ou não há Estado (anarquia), ou há Estados

4. Ver sobre o tema LARRÈRE (2006, em especial, pp. 96 e ss.)

5. O tema tem sido, entre nós, analisado por NABAIS (ver, por exemplo, 2011, p. 11 e ss., e bibliografia do autor aí citada). Note-se que, após a Revolução francesa, esta extração, sublinhando o vínculo político, era vista como “uma contribuição devida pelos cidadãos ao Estado” e que só mais tarde, com JÉZE, a noção de imposto viria a ganhar os contornos técnico-jurídicos que hoje possui. A “repolitização do elemento tecnificado pela ciência do direito” (XIFARAS, 2006, p. 15) torna-se assim central numa análise de Ciência Política.

6. Este facto é normalmente lido pelo ideário neoliberal como propiciando uma transferência de recursos do setor produtivo (o setor privado) para um setor improdutivo (o setor público administrativo) que não criaria riqueza. Esta asserção, muito difundida nos meios de comunicação social, não é verdadeira, pois parte da ideia que só tem valor o que é produzido no e para o mercado. Como bem nota RAMAUX (2012, p. 303-4), os impostos financiam valores de uso produzidos por funcionários (ensino, saúde, segurança, etc.) e mesmo valores monetários (riqueza monetária) contribuindo para o PIB não mercantil. A oposição gestão pública (sempre má) e gestão privada (sempre eficaz) faz parte das ilusões financeiras e não resiste a uma análise menos ideológica. Ela, como sublinham BELTRAME e MEHL (1997, p. 645), desconhece a finalidade própria da organização estatal que não é a do lucro e ignora as sujeições particulares que a ordem jurídica impõe às atividades públicas. A atividade dos funcionários não gera diretamente lucros, ou, numa outra linguagem, não produz mais-valia. A menos que se defenda que só as atividades que produzem mais-valia são produtivas, não é correto afirmar-se que a atividade dos funcionários é improdutiva. Não deixa de ser curioso que o ideário neoliberal exija a intervenção do Estado em seu favor e simultaneamente desvalorize os agentes dessa mesma intervenção.

falhados (vivendo do tráfico de droga e da criminalidade internacional), ou há (hipótese meramente teórica) um Estado taxador (assente em tributos bilaterais), ou há Estados patrimoniais que podem assumir várias formas (ou coletivistas, com abolição ou forte contração dos setores não públicos; ou empresariais, buscando na existência de um importante setor público grande parte das receitas, ou na exploração, por si ou por terceiros, de recursos minerais)⁷.

Lenta foi, porém, a construção do Estado fiscal. Como reconhece HELLER (1934, ed. 1968, p. 165), “a permanência do Estado moderno reclama (...) um sistema impositivo bem regulamentado a fim de dispor de recursos suficientes para o sustento do exército e da burocracia”⁸. Assim o reclamaram pois as políticas de expansão e de controlo territorial e das migrações urbanas, bem como o financiamento da guerra, muito em especial a dos Cem Anos. Este sistema foi emergindo lentamente desde meados do século XV até que, em rutura com anteriores formas de financiamento, se dotou de três características que hoje lhe são largamente reconhecidas (DÉLOYE, 2007, pp. 38-40; BOURDIEU, 2012, pp. 318 e ss.): a sua regularidade e institucionalização tendencial, o seu carácter nacional e a sua legitimidade, repouso esta numa ideologia assente em dois justificativos, o imposto real é extraído para assegurar a defesa e segurança do reino e a punção fiscal faz-se em nome de uma entidade abstrata, o Estado-pessoa (distinto da Coroa). Estes justificativos permanecem hoje válidos, embora se revelem insuficientes. A moderna fiscalidade distingue-se ainda da pré-moderna por três fatores essenciais: a enorme evolução

7. No plano jurídico, nada impede (nomeadamente a Constituição) que o Estado fiscal coexista com o Estado taxador, embora com dominância daquele. Do mesmo modo, nada impede que o Estado empresário exista ao lado destes, nem que possam ser criadas empresas públicas com finalidades exclusivamente financeiras (ESTEVAN, 2002, pp. 61 e ss.).

8. E o mesmo autor prossegue: “A administração medieval não conheceu os orçamentos. O Estado corporativo tampouco conheceu a distinção entre as despesas e as receitas públicas e as privadas do senhor, nem um património independente que pertencesse ao Território e ao Estado. Os estamentos sustentavam como seu direito fundamental estarem livres de toda a imposição, e as contribuições que outorgavam ao senhor territorial eram concessões voluntárias e por uma só vez. Era, por isso, antes de mais nada, indispensável a constituição de um património do Estado e a garantia de uma tributação regular. No Estado moderno os governantes e os membros da Administração não têm propriedade dos meios administrativos e estão completamente excluídos de todo o aproveitamento privado das fontes de impostos e das regalias. (...) Mas um dos processos mais decisivos, entre os que integram a evolução do Estado da Idade Moderna, é constituído pelo facto de que o príncipe, passando por alto todos os privilégios, tenha obrigado, nas assembleias, as corporações estamentais, já muito debilitadas desde meados do século XV, a darem a sua aprovação ao estabelecimento de impostos gerais e aplicáveis a todos os súbditos, sem levar em conta o seu nascimento nem o estamento a que pertencessem”.

da técnica fiscal, a consideração cognitiva da fiscalidade como sistema e, *the last but not the least*, uma forma de legitimação assente no princípio democrático. O primeiro traduz-se em factos como a passagem da técnica de indícios para a técnica declarativa (*self-assessment*), no aparecimento do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e, mais tarde, do IVA, bem como na profunda imbricação entre os sistemas fiscais e as modernas tecnologias de informação. O segundo no facto de, do ponto de vista da análise, a fiscalidade passar a ser encarada como um sistema em permanente relação com outros sistemas da vida social. A terceira, mais importante no plano político, dá-nos um novo fundamento da função tributária (*no taxation without representation*), primeiro, associada à noção de Estado liberal representativo⁹, mais tarde, à de Estado democrático.

3.2.2 PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES DO ESTADO FISCAL

Esta nova forma de legitimação dos impostos tem origem na Magna Carta inglesa (1215) e foi construída ao longo de vários séculos. Começou por significar o acordo das classes possidentes (únicas representadas na nascente instituição parlamentar ou, entre nós, nas Cortes) ao tributo prestado ao monarca, para ser recuperada mais tarde pelas revoluções liberais, inicialmente com idêntico sentido (apenas votavam os cidadãos-proprietários) e com idêntica função (a aprovação de impostos era vista como uma autolimitação do direito de propriedade). Ficava assim legitimada a tributação e a própria ideia de Estado, pois esta forma de legitimação refletia a afirmação das teorias contratualistas relativas à fundação do Estado moderno. Mais tarde, a emergência do Estado democrático (sufrágio universal, partidos de massas, liberdades públicas plenas, constituição inclusiva, abertura social) deu voz ao princípio do autoconsentimento dos *cidadãos*, agora não cingido politicamente à burguesia possidente ou ilustrada.

Num Estado de direito democrático, este princípio político está hoje juridicamente vertido no princípio da *legalidade tributária* e no princípio da *autorização de cobrança* dos impostos anualmente consagrado no orçamento de Estado. Estes princípios traduzem a consolidação dos próprios parlamentos, bem como a afirmação

9. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, proclamava que "Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração".

da ideia de que o Estado assenta na soberania popular. Mas uma soberania que, em matéria de tributação, o ordenamento jurídico tende a ver como limitada, tendo, em regra, esta limitação do poder de tributar expressão constitucional quer no direito de resistência a impostos não criados de acordo com a lei quer na proibição da tributação confiscatória, quer em princípios corolários do Estado de direito material (confiança legítima, igualdade, proporcionalidade, capacidade contributiva) suscetíveis de possibilitarem um controlo da constitucionalidade das leis.

O Estado moderno assenta igualmente no princípio da *separação de poderes*. Este afirma-se historicamente pela separação (no discurso de forma absoluta, na prática bem longe disso¹⁰) entre Estado e mercado (típica do pensamento liberal). No plano político, a distribuição das funções do Estado entre *puissances* (forças políticas e sociais) defendida por MONTESQUIEU deu origem a uma separação jurídica de competências entre órgãos de Estado (de *pouvoirs*, de poderes institucionalizados), com afirmação da supremacia do parlamento.

A separação de poderes conduz a que o imposto moderno represente, como se disse, uma extração monetária dos setores de propriedade não públicos (privado, pessoal, cooperativo, etc.) em favor do setor público, alimentando a base material do Estado fiscal. O Estado patrimonial continua a existir, ao lado do Estado devedor e do Estado taxador, mas o Estado fiscal assume um papel decisivo, pelo menos enquanto a crise fiscal do Estado (anunciada desde o início do século XX) não o ponha (definitivamente (?)) em causa.

3.2.3 AS METAMORFOSES DO ESTADO FISCAL

Um outro aspeto a sublinhar é o de, a partir da relação Estado/impostos, podermos observar as metamorfoses do Estado fiscal.

Assim, na fase do chamado Estado liberal representativo (uma representação limitada e elitista, destinada a quem tivesse património ou rendimento ou educação suficientes para encarnar a voz da razão), a fiscalidade tendia a incidir fundamentalmente sobre o comércio externo¹¹ ou sobre transações comerciais,

10. Prova disso é a imbricação entre poder político e poder económico, confluindo no primeiro frequentemente poder civil, técnico-burocrático e militar.

11. Prova de que o Estado liberal era (ou podia ser) um Estado protecionista. E, acrescente-se, intervencionista, como o demonstram vários estudos. Cfr., por todos, MAMEDE, 2009, p. 173 e ss.

sendo problemática a tributação do rendimento pessoal. E quando esta se afirmava baseava-se na ideia de neutralidade fiscal, postulando uma tributação proporcional dos rendimentos.

A transformação do Estado liberal em Estado social, superando largamente as suas origens *bismarckianas*, de tipo assistencialista, deu-se ao longo dos primeiros decénios do século XX, em particular no quadro da grande crise de 1929-32, e surgiu renovada no período do pós-2ª Guerra mundial, num contexto internacional caracterizado pela necessidade de reconstrução europeia, pelo plano Marshall, pela criação da Comunidade Económica Europeia e pela guerra fria entre o Ocidente e o Leste Europeu. Este Estado representou um compromisso (para muitos irrepetível) entre as classes dominantes e as classes trabalhadoras: aquelas usufruíram de um período de relativa paz social, estas viram melhoradas as condições da sua existência. No plano teórico, o keynesianismo e, no plano prático, o Plano Beveridge vieram legitimar formas de ação direta do Estado na vida económica e social.

O Estado social deve, porém, ser perspetivado em sentido amplo, como defende RAMAUX (2012, p. 15), assentando, essencialmente, em quatro pilares: a proteção social, a faceta mais difundida e a que frequentemente é reduzido (Estado-Providência), a regulação das relações laborais (direito do trabalho, negociação coletiva, política de emprego), a oferta de serviços públicos e a concretização de políticas de sustentação da atividade económica e social (entre as quais a política fiscal). Mas, desde o fim de Bretton-Woods, da crise petrolífera dos anos 70 do século passado, da implosão do “socialismo real” e da aproximação (muitos dirão, conversão) da social-democracia ao liberalismo social (mais visível desde o Tratado de Maastricht), da explosão de valores e modos de vida pós-modernos, de natureza individualista, de uma comunicação social pouco independente em relação ao poder económico, verificou-se um ataque cerrado às estruturas do Estado social. Todos os pilares acima referidos são objeto de tentativa de desmantelamento. É certo que fatores como o aumento de esperança de vida, a pressão fiscal, vista como excessiva por diversos estratos da população, a chamada crise do Estado fiscal, levaram muitos a questionar a viabilidade e sustentabilidade deste modelo de Estado social e a necessidade da sua reforma.

No plano teórico, esta crise surge legitimada pelas diversas variantes da doutrina neoliberal, que oculta, ao mesmo tempo, os interesses que lhe estão subjacentes. Assiste-se assim, a partir dos anos 80 do século passado, à tentativa (com assinalável êxito) de transformar o Estado social em Estado neoliberal (schumpetariano,

na terminologia de JESSOP) assente em valores mercantis, na competitividade, na produtividade, na eficácia, na eficiência, na inovação, na compressão da esfera pública (económica e política) e no alargamento da esfera privada, etc., desprovido de excessivas preocupações éticas ou de considerações de justiça social¹². Note-se, porém, que, ao contrário do liberalismo clássico, o neoliberalismo não se afirma, porém, adverso à intervenção do Estado. Pelo contrário: é favorável a tal intervenção desde que esta promova a “economia de mercado”, a concorrência (*quantum satis*), os valores mercantis, a ordem económica privada. É contrário, sim, às políticas de redistribuição, às intervenções sociais do Estado, às políticas industriais e económicas, ao direito do trabalho (procurando transformá-lo em direito civil), todas estas políticas devendo ser subordinadas à política de concorrência e, quando muito, serem substituídas por políticas de regulação por entidades técnicas/administrativas independentes (agindo de acordo com normas que procuram replicar o funcionamento dos mercados).

O neoliberalismo e o Estado neoliberal trazem igualmente importantes mudanças na política fiscal. Uma vez afastado o Estado produtor (ou empresário) dos setores estratégicos da economia e desprovido o Estado (isto é, a política democrática) de poderes autónomos de regulação em matérias centrais (como, por exemplo, o sistema monetário e financeiro ou a concorrência), as baterias viram-se para o Estado fiscal, como forma de secar as fontes de financiamento do Estado social e de modificar os próprios princípios de tributação largamente admitidos ao longo de várias décadas.

12. Uma leitura interessante é a de SILVA (2009, pp. 19 e ss.), que considera que o Estado social foi, a partir sobretudo dos anos 80 do século passado, substituído pelo Estado neoliberal e que mesmo esta forma de Estado se encontra em decadência depois da crise iniciada com o *subprime* e tenderá a ser substituído pelo Estado neossocial. Sem pôr em causa a ideia de que o Estado social não voltará a ser o que já foi até àquela década (recorde-se que ele próprio já assumiu várias configurações), cremos que o Estado social ainda resiste e que a sua eventual superação pelo Estado neoliberal (cuja resistência é também maior do que parece) vai permanecer na agenda política. No fundo a questão central gira em torno das funções do Estado e o desenlace desta depende não apenas da acesa luta ideológica, mas também do facto de os reais problemas dos povos (desemprego, exclusão social, crescentes desigualdades sociais, deterioração do meio ambiente, etc.) não estarem a ser resolvidos pelo Estado neoliberal.

3.2.4 A FISCALIDADE COMO POLÍTICA PÚBLICA

A dimensão estadual da fiscalidade é-nos dada também pela existência da política fiscal como política pública, interna ou internacional. Não deixa, porém, de ser curioso como uma nova área de estudos da Ciência Política, a das políticas públicas, raramente se debruça sobre a política fiscal, concentrando antes as atenções nas políticas de despesa pública (saúde, educação, habitação, coesão social e territorial, etc.). Mesmo em relação a estas, são normalmente subalternizados na análise os instrumentos de despesa fiscal (incentivos e benefícios fiscais) ou que visam o seu controlo (auxílios de Estado tributários).

É neste campo que, por exemplo, importa analisar as políticas de reforma fiscal, tema político por excelência. É importante verificar nomeadamente como tais reformas são projetadas e concretizadas, quais as resistências, abertas ou ocultas que sofreram, que grupos ou classes as sustentaram ou a elas se opuseram, qual a estratégia de comunicação e contrainformação seguida, se os objetivos prosseguidos foram atingidos, quais as causas do seu êxito ou do seu falhanço, se e em que medida alteram ou não duradouramente a estrutura de um sistema fiscal e que influência trouxeram aos sistemas que, de forma direta, interagem com o sistema fiscal (sistema económico, político-administrativo, jurídico ou psicossociológico).

O estudo, numa dimensão de longo prazo, da política fiscal pode revelar tendências de tributação que, não raro, surgem como variáveis independentes da ação governativa ou político-partidária, mostrando a relativa autonomia (ou resistência) do sistema fiscal. Assim, por exemplo, SCHMIDT (1995) mostra-nos que a fiscalidade francesa é regida por dois princípios (não necessariamente inscritos na Constituição ou na lei) que, nas suas grandes linhas são praticamente constantes e bastante independentes das clivagens políticas. Estes princípios ou "linhas de força", que podem ser detetados na prática legislativa, ainda que de forma não isenta de contradições (a lei surge como expressão desta política), são a "vontade do legislador" de encorajar a criação, a gestão, o desenvolvimento e a concentração das empresas francesas e de tomar em consideração as diferenças de rendimento. Um outro trabalho (BERTONI, 1995, p. 213) mostra-nos que houve uma espantosa continuidade das políticas fiscais durante a 5ª República em França, apesar das transformações políticas então ocorridas.

Exemplo recente é dado também por SACHS (2012, p. 147-9), que mostra como a política fiscal de Obama não se tem afastado muito da dos republicanos, em particular a propósito da questão da tributação dos ricos, distanciando-se da

opinião pública largamente dominante¹³. A *corporatocracia*, o poder dos lóbis e o financiamento das campanhas eleitorais são, para o autor, as principais razões que explicam a continuidade desta política.

De qualquer modo, em épocas de grandes convulsões, ressalta a importância política da fiscalidade. É bom lembrar que as revoluções modernas tiveram como detonador questões de natureza fiscal. A revolução americana foi desencadeada pelo imposto de selo sobre o chá. A Revolução Francesa pela contestação dos privilégios pecuniários, pessoais ou reais, em matéria de impostos (SANTOS, J. A., 2003, p. 111). E mesmo o processo, mais reformista que revolucionário, de emergência do capitalismo em Inglaterra foi acompanhado de diversas revoltas de natureza fiscal.

As intervenções fiscais originaram, com frequência, mesmo fora do quadro das grandes transformações sociais, revoltas ou motins antifiscais, alguns dos quais ficaram célebres, como em França, por exemplo, o movimento poudjadista, nos EUA a revolta californiana, e, entre nós, a revolta da Maria da Fonte, ligada às matrizes prediais, no final dos anos 90, a cruzada marcelista da “pena máxima para a coleta mínima” ou, recentemente, a rejeição da Taxa Social Única proposta pelo governo de Passos Coelho, pela impressionante manifestação popular de 15 de setembro.

3.3. A FISCALIDADE COMO EXPRESSÃO DE RELAÇÕES DE PODER

3.3.1 PODERES SUPRANACIONAIS E FEDERALISMO FINANCEIRO

Na ótica do poder, pode afirmar-se que os tributos, mesmo muito antes do aparecimento do Estado moderno, foram sempre vistos como expressão de uma relação de poder¹⁴. Como sublinha CATARINO (1999, p. 78), “o exercício do Poder

13. Assim o revelam sondagens, mas também, sintomaticamente, as posições públicas dos ricos com maior “consciência de classe”, como Warren Buffet e Bill Gates.

14. Ver, especialmente, o capítulo I da parte I do livro de CATARINO, J. (1999) e igualmente a introdução histórica de SANTOS, J. Albano (2003). Segundo este autor (p. 13 e ss.), a fiscalidade tem historicamente duas origens distintas, a religião (a origem do imposto ligada à ideia da laicização do sacrifício religioso) e o saque (a substituição das pilhagens pelo pagamento de tributos por parte das comunidades desprovidas de suficiente capacidade bélica). Note-se, contudo, que, nas economias antigas, o imposto não é considerado como um dever, mas como uma espécie de sujeição. Em qualquer caso, a tributação, em moldes mais ou menos regulares, pressupõe que as sociedades tenham gerado uma capacidade de produção de excedentes. Sobre o tema, ver ainda SANTOS, A. C. (1996).

variou na forma, no espaço e no tempo” e “o tributo esteve-lhe, porém, desde sempre associado, sob as mais diversas formas”. Aqui a expressão tributo (que, na sua origem, traduz a ideia de preito do vencido ao vencedor) é utilizada em sentido muito amplo (taxas, corveias, gabelas, oblações, contribuições, donativos, empréstimos mais ou menos forçados, despojos de guerra, trabalho forçado, serviço militar, rendas de monopólios estaduais, requisições, encargos vários. etc.), distinguindo-se do que se designou por impostos modernos, onde a manifestação de poder, sem que deixe de existir, é sujeita a uma intensa domesticação jurídica.

Hoje, a questão central gira em torno do poder de tributar (ou não tributar), um atributo classicamente ligado à ideia de soberania e ao Estado-Nação. Este poder tem, nos nossos dias, um caráter essencialmente estatal, implicando a ideia de Estado como pessoa jurídica, distinta dos membros dos titulares de cargos políticos ou administrativos (PRIETO, 1981, p. 79 e ss). O poder atribuído, numa ótica de desconcentração ou de descentralização financeira, a entes públicos menores (e mesmo privados ou mistos) não fere ou põe em causa essa soberania, pois trata-se essencialmente de competências delegadas: assim não será, contudo, no caso da existência de verdadeiras vilas ou cidades francas, cujos direitos (de não tributar) assentem numa legitimidade mais tradicional que legal-racional. Já o aparecimento de organizações internacionais, como a OMC, ou regionais, como a União Europeia, com características de organizações supranacionais, questiona o poder tributário dos Estados. Esta é uma tendência que não pode ser escamoteada. A emergência de poderes tributários preferenciais em relação aos dos Estados, seja pela via da criação de impostos próprios, seja pela via dos limites postos à tributação estatal (princípios de não discriminação, de incompatibilidade de auxílios de Estado, afirmação das liberdades económicas fundamentais no quadro da UE), vão além da mera coordenação fiscal internacional operada pelos próprios Estados (convensões de dupla tributação, acordos de cooperação, etc.) para desafiar o poder tributário dos Estados. Por maioria de razão, o mesmo acontece no quadro das democracias com falhas (como é o caso, segundo a revista *The Economist*, da democracia portuguesa) nos processos de intervenção externa do FMI (e entidades adjuntas), ainda que formalmente requeridos pelos próprios Estados¹⁵. De qualquer modo, a questão do

15. Uma análise demolidora das intervenções do FMI é-nos dada por STIGLITZ (2001). Numa outra obra (2010, p. 348), este autor refere que as condições postas pelo FMI para efetuar empréstimos aos Estados têm uma relação muito longínqua com o próprio empréstimo (com as garantias do seu reembolso), assumindo muitas delas natureza política, ao reduzirem o espaço da tomada de decisão política independente.

federalismo financeiro, ligada, na Europa, a problemas de descentralização (regional, federal, municipal) e centralização (v.g. o imposto europeu) e às transformações em curso desse “objeto político não identificado” que é, na conhecida expressão de DELORS, a União Europeia, é uma questão que implica olhar atento dos políticos. Em última instância, uma verdadeira cidadania europeia pressupõe a figura do contribuinte europeu e esta a existência de algum tipo de imposto europeu. A mera integração negativa como a existente hoje não é suficiente para criar esse vínculo de inclusão e de solidariedade.

3.3.2 A FISCALIDADE NEGOCIADA

Mas a ótica do poder não se esgota aqui. Questões centrais são, nesta perspetiva, a da fixação da agenda fiscal, a do processo de decisão fiscal, em particular no quadro das democracias representativas e a da relação de facto entre o Fisco (órgão administrativo) e as entidades de decisão política. Em teoria, a agenda deverá ser fixada em relação dialógica entre o parlamento e o governo, tendo em conta os programas eleitorais dos partidos legitimados nas urnas e o programa do governo. A maioria das decisões fiscais tomará, entre nós, a forma de lei ou de decreto-lei, consoante a competência atribuída, no plano constitucional, ao parlamento e ao executivo e, neste quadro, a opção do legislador. Em seguida essas leis aprovadas serão aplicadas pelo Fisco que, em princípio, deverá ter em conta, para o efeito, os elementos tradicionais de interpretação e aplicação das leis, abstendo-se de funcionar como legislador.

Na realidade, as coisas não se passam bem assim ou, pelo menos, não são sentidas pelos eleitores (cidadãos / contribuintes) dessa forma linear. Os programas eleitorais dos partidos raramente são lidos e pouco contam. Os programas de governo são frequentemente muito genéricos, refletindo grandes princípios e muito poucas medidas concretas. Muitas vezes, são programas que procuram ter em conta outros contributos (assim ocorre necessariamente num governo de coligação), desde logo de forças sociais mais próximas do executivo ou de outras com as quais pode ser relevante estabelecer compromissos. Há um *iter* a cumprir pelo legislador na aprovação de leis ou decretos-lei. Mas a verdade é que o “legislador” é uma figura mítica, designando o órgão, em regra coletivo, que procedeu à aprovação da lei. Conhecem-se os projetos ou propostas na sua fase terminal, bem como, quando são públicas, as discussões que são feitas à sua volta. Ou seja: conhece-se o guião da

peça, o texto, as falas dos atores, a encenação do debate político. Mas raramente se conhecem os bastidores, os locais onde é definida a agenda, como há também frequentemente muita opacidade sobre quem é auscultado e participa informalmente no debate, muitas vezes mesmo quem apresenta de facto a proposta ou quem de facto a elaborou, onde são realizados os compromissos (almoços, pequenos-almoços, etc.) necessários à sua aprovação, etc. Assiste-se hoje a uma fiscalidade negociada quer no quadro de instituições do próprio Estado (v.g., Conselho Económico e Social), quer de forma direta. Por um lado, a política fiscal passa a fazer parte de acordos de concertação estratégica com os chamados parceiros sociais (num quadro onde não é clara a sua legitimação pela democracia participativa ou a afirmação de um neocorporativismo). Por outro, desenvolvem-se contratos fiscais (em regra como forma de apoio a investimento externo) que refletem uma tendência para uma certa privatização da atividade fiscal¹⁶.

A produção em concreto das medidas propostas, na ausência de gabinetes de estudo dos partidos e dos parlamentos, é muitas vezes levada a cabo por grupos de trabalho *ad hoc*, de composição mista (pública e privada, economistas, juristas, especialistas, consultores, professores) ou mesmo (situação que deveria ser evitada pela promiscuidade que engendra) com recurso ao *outsourcing* a grandes escritórios de advogados ou de consultoras. Outras vezes é realizada pela Administração Fiscal, que se socorre de órgãos internos especializados. O acesso dos executivos à informação e ao trabalho técnico da Administração dá-lhes uma enorme vantagem em relação ao parlamento e às oposições.

3.3.3 O PODER ADMINISTRATIVO

Um outro elemento importante, quer na ótica do Estado quer na do poder, é o aparecimento, no quadro da diferenciação das funções estatais, de uma camada de funcionários públicos encarregados da regulação administrativa da gestão fiscal pública (das operações administrativas de lançamento, determinação da matéria coletável, liquidação, fiscalização e cobrança dos impostos). Estes funcionários, que, ao lado dos “legistas” e dos contabilistas, são elementos importantes na construção

16. Não é certamente a única, mas provavelmente uma das mais importantes. Também a cobrança de impostos, a própria autoliquidação, a arbitragem tributária, o *outsourcing* na gestão informática dos impostos são outras tendências (porventura, inevitáveis no contexto atual) de formas de privatização da ação administrativa.

do Estado moderno, de que são um dos sustentáculos, adquiriram espírito de corpo e sedimentam uma ideologia própria, como ocorre, aqui e além, com todos os corpos profissionais do mesmo tipo. No caso das administrações fiscais, essa ideologia corporativa é, em regra, caracterizada pela defesa do erário público como se fosse património próprio, por um secretismo acrescido (veja-se o "direito circulatório"), por uma insuficiente transparência das práticas administrativas (apesar do princípio jurídico da administração aberta) e pela desconfiança em relação aos contribuintes, vistos muitas vezes como potenciais inimigos defraudadores do erário público (embora a lei defenda um princípio de colaboração e de boa fé) e mesmo em relação ao próprio legislador (poder político), a seus olhos, sempre pronto a complicar o sistema e a criar regimes de exceção ou de favor em benefício de certos contribuintes. Ideologia que não é, como se infere, apanágio, longe disso, da Administração Fiscal portuguesa (embora, entre nós, ela se afirme provavelmente reforçada por anos de Estado autoritário fascizante) e que, muitas vezes, se alimenta de comportamentos desviantes de contribuintes ou de intervenções políticas menos claras. Mas esta ideologia põe em causa a ideia de neutralidade da ação administrativa e tem consequências políticas importantes: em primeiro lugar, permite questionar o princípio da separação de poderes; em segundo, abre espaço ao exercício de poderes discricionários que podem ocultar fenómenos de corrupção; enfim, tende a alterar a hierarquia das normas jurídicas, pois a forma como a administração interpreta e aplica as leis (não raro sem existência de circulares) pode coagir os contribuintes, em particular os que têm menos recursos (financeiros, conhecimentos da fiscalidade, etc.) a comportamentos que se revelam em contradição com a lei. O recurso aos tribunais, embora protegido por um princípio constitucional de acesso à justiça, é muitas vezes uma miragem, por ser caro, por se exigir o pagamento do imposto que se contesta ou a prestação de garantias frequentemente desproporcionadas ou difíceis de obter, acrescentando, no que respeita à justiça comum, a conhecida morosidade dos tribunais. A tudo isto acresce a prática, também ela comum em diversos Estados, de a administração se erigir em legislador indireto: SCHMIDT (1995, pp. 9 e 27) critica o deplorável hábito da Administração Fiscal francesa de persuadir o legislador a votar textos para combater as interpretações contidas em decisões jurisprudenciais que não lhe convêm.

Não está em causa a necessidade de as administrações se dotarem dos meios suficientes (reforço das tecnologias de informação, acesso ao segredo bancário, recebimento de informações de terceiros que permitam controlos cruzados, cooperação administrativa, etc.) para efetuarem a fiscalização das declarações e o combate

à evasão e fraude. Está em causa a tendência para pressionarem as alterações da lei fiscal, para corrigirem, com interpretações, muitas vezes abstrusas, as leis, para enxamearem os tribunais com processos que deveriam ter sido resolvidos no plano administrativo, etc. Numa palavra: para deixarem de agir como administração e passarem a agir como se fossem parte interessada ou mesmo como legislador. Isso mina a confiança dos contribuintes na ação administrativa e esta é um bem público demasiado precioso (sobretudo para a viabilidade do Estado social) que não pode estar à mercê de comportamentos desviantes.

4. OUTROS DESAFIOS FISCAIS À CIÊNCIA POLÍTICA

4.1 FISCALIDADE E IDEOLOGIAS

É curioso como a fiscalidade, tema árido e cinzento, desperta verdadeiras paixões. Basta folhear a literatura, mesmo aquela com pretensões de cientificidade, para rapidamente nos apercebermos desse facto. Na realidade, estas posições têm subjacente opções de natureza ideológica e política (muito para além das clivagens partidárias). Na maioria dos casos, sobretudo nos dias de hoje, as ideologias antifiscais campeiam como forma de reduzir o papel do Estado, de circunscrever o perímetro do Estado ao mínimo, de reduzir drástica e indistintamente a despesa pública, de libertar os contribuintes (leia-se: os mais abonados) do fardo fiscal. Estas ideologias pretendem influenciar os sentimentos e emoções dos contribuintes, com tópicos raramente demonstrados mas que aparentemente se mostram apelativos e eficazes sobretudo quando existe um descrédito do sistema político. Estas narrativas (do tipo “a carga fiscal suportável deve ser mínima”, “os impostos são economicamente ineficazes e só servem para alimentar o setor público, ele mesmo ineficaz”, etc.) são, em regra, suportadas ou alimentadas pelas mesmas pessoas de sempre (às vezes, por convicção, outras vezes, por auferirem as benesses que a defesa destas posições comporta) e são acompanhadas pela afirmação de dois princípios transformados no alfa e no ómega da fiscalidade, o princípio da eficiência económica e o princípio da competitividade. Em nome da eficiência económica, proclama-se que os impostos devem ser tão reduzidos e tão neutros quanto possível. Estas posições são, por vezes, sustentadas pela apresentação de estudos económicos que, partindo de certas premissas (políticas e ideológicas) procuram demonstrar que a fiscalidade deve basear-se na tributação indireta, mais

neutra e indolor, e não na tributação direta, pelas distorções que esta provocaria na atividade económica. E dentro da fiscalidade direta seria menos grave recorrer à tributação das pessoas singulares que à tributação das pessoas coletivas. Esta deveria reduzir-se ao mínimo, enquanto a tributação das pessoas singulares deveria orientar-se por um princípio de proporcionalidade e não por um princípio de progressividade. Objeto de redução deveriam ser igualmente as contribuições para a segurança social, como forma de diminuir os custos do trabalho, sendo, se necessário, substituída pelo IVA¹⁷. São ideias que circulam nos grupos de trabalho da Comissão Europeia, do FMI e da OCDE (vide, por exemplo, OECD, 2010) e que fazem parte do que a ATTAC (2012, em especial, pp. 77 e ss.) designa por “idéées reçues” sobre a fiscalidade.

Por outro lado, sublinha-se a necessidade de a fiscalidade ser competitiva, em regra significando isto que devem baixar-se as taxas legais de impostos, em particular as de IRC e de IRS, em nome da atratividade do investimento e, consequentemente, da criação de emprego¹⁸. Às vezes vai-se mais longe sem que haja sequer uma preocupação de coerência com o discurso da neutralidade impositiva. É o que acontece quando, em nome da competitividade, se solicitam reduções setoriais de impostos, apoios fiscais à exportação (mesmo que interditos), se reclamam regimes fiscais preferenciais, etc. Neste caso, a neutralidade do imposto deixa de constituir um valor, assumindo o imposto um papel beligerante. A competitividade mediante reduções de impostos deve ser aferida, não apenas por razões

17. Entre nós, como atrás se aflorou, o Executivo acabou por tentar reduzir a TSU para os empregadores, compensando a perda de receita, já não com o aumento de taxas em sede de IVA, como inicialmente fora avançado, mas com aumentos da TSU suportada pelos próprios trabalhadores. Esta peregrina solução, acolhida sem divulgação de quaisquer estudos empíricos, tinha uma marca de classe tão clara e era de tal forma danosa para o consumo interno que dela se distanciaram as próprias entidades patronais, acusadas pelo quase ministro António Borges (ex-Goldman Sachs) de ignorantes por não terem percebido a genialidade da ideia... Para memória, trata-se do mesmo ideólogo que em 2005 dizia à revista *Visão* (de 15 de setembro, p. 16) estar “muitíssimo preocupado com a forma como, ao longo dos anos, os partidos políticos têm vindo a funcionar: como máquinas de colocação de pessoas, no exercício de poderes locais e regionais, e na forma como hoje se transformaram em máquinas de assalto ao poder.” Preveniu-se premonitivamente ao omitir o poder central, em especial o poder tecnocrático paralelo.

18. Não se defende que a fiscalidade não possa ser usada como forma de promover a atratividade do território. Mas não deve esquecer-se que a promoção da competitividade não é um fim em si mesmo, mas um meio, que as reduções de taxas ou a criação de benefícios fiscais não são fatores decisivos de competitividade e que há outras formas de natureza qualitativa (a estabilidade legislativa, a qualidade e rapidez das decisões administrativas e judiciais, a confiança nos agentes do fisco, etc.) e mesmo quantitativa (como a redução de custos de cumprimento) que deverão ser prioritariamente promovidas.

de eficácia ou de eficiência, mas também por um princípio de equidade. Ou seja, ela suscita a questão *rawlsiana* de saber qual é o máximo de injustiça tolerável por uma sociedade democrática.

Frequentemente, estas posições surgem como tópicos argumentativos em defesa do comumente designado ideário neoliberal. Elas consideram secundárias as questões ligadas à justiça, como se uma tributação pudesse ser eficiente se não for sentida como justa pela maioria dos cidadãos.

4.2 O ETERNO TEMA DA JUSTIÇA FISCAL

A questão da justiça fiscal é um tema, em regra, menos considerado pelos economistas, em especial os adeptos da doutrina neoliberal. Talvez porque os habituais utensílios de trabalho dos economistas tornam o tema da eficiência mais apelativo para a sua formação positivista, talvez porque, sendo o tema da justiça mais renitente às técnicas de mensuração, não é visto como um tema com suficiente dignidade científica¹⁹, verifica-se, com raras, mas significativas e importantes exceções, ser a justiça fiscal um domínio privilegiado de juristas, de filósofos e de alguns politólogos.

O contributo dos filósofos remonta pelo menos a Aristóteles, com a distinção entre justiça comutativa e justiça distributiva. Hoje dir-se-á que, no quadro dos vários tributos, as taxas identificam-se com a noção de justiça comutativa, enquanto os impostos, mormente os impostos sobre o rendimento (das pessoas singulares) são vistos como um instrumento de realização de justiça distributiva (justiça fiscal).

No entanto, se, quanto às taxas, a questão é razoavelmente consensual, quanto aos impostos, ela tem sido, ao longo dos tempos, mais discutível. A justiça fiscal, entendida como justiça no desenho dos impostos, surge como uma expressão do princípio da igualdade, igualdade *perante* a lei fiscal (proibição de discriminações arbitrárias, inexistência de privilégios fiscais, igualdade horizontal na repartição dos encargos fiscais) e igualdade *pela* lei fiscal (igualdade vertical na repartição dos encargos).

A primeira é um corolário do princípio do Estado de direito liberal e a única que, no rigor dos princípios, estaria mais de acordo com o ideário liberal. Os impostos,

19. Esta posição evoca a velha história do bêbado que, à noite, procurava em vão as suas chaves em redor do círculo de luz projetado por um lampião e que, quando um amigo lhe perguntou se tinha a certeza de ter perdido aí as chaves, teria respondido: "Não tenho, mas aqui é que há luz".

nesta ótica, devem ser o mais neutros possível e, por, isso, não devem interferir com a atividade económica e com a organização social. No limite, por redução ao absurdo, poderia mesmo dizer-se que o imposto liberal por excelência seria o imposto de capitação, segundo o qual todos deveriam pagar idêntico contributo para o funcionamento do Estado exíguo (o Estado político). A *poll tax* de Thatcher inscreve-se neste registo. Só que esta forma de tributação igual revela-se profundamente desigual e mostra-se inaceitável num Estado democrático. Por isso, a ideologia liberal teve que transigir com diferentes ideários, procurando, no entanto, que o preço do compromisso fosse o menor possível.

A segunda implica a possibilidade de usar a fiscalidade como instrumento de reforma social, para corrigir desigualdades ou para atingir uma igualdade material qualificada. Os impostos surgem assim como uma forma de atenuar desigualdades sociais, nomeadamente desigualdades na distribuição do rendimento e da riqueza. A igualdade perante a lei é importante, mas seria insuficiente. Não basta contentarmo-nos com a igualdade na aplicação da lei e com a igualdade no acesso à justiça para dirimir litígios fiscais.

O aprofundamento da democracia, a emergência do Estado social, o surgimento das finanças funcionais e do intervencionismo fiscal levaram à consolidação do ideário da progressividade dos impostos e tornaram obrigatória uma revisão do pensamento liberal, num sentido mais social. Apesar disso, a progressividade dos impostos sobre o rendimento tem sido sujeita a ataques da parte dos defensores do liberalismo mais clássico. Acresce que, em tempos de globalização, de porosidade de fronteiras, de livre circulação do capital, como ocorre hoje, nem sempre é fácil (ou mesmo possível sem forte incremento da cooperação internacional) implantar na prática tal progressividade. Como forma de compromisso, duas preocupações foram avançadas pelo liberalismo social para a temperar: conter a progressividade em margens toleráveis; desvincular a ideia de progressividade de qualquer engenharia social e política. A primeira significa impor limites à tributação (considerando uma tributação acima de certos limites como confiscatória), concentrar a tributação num número reduzido de escalões no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, transigir (adotando uma estratégia defensiva) com um sistema de tributação dual dos rendimentos, etc. A segunda significa encontrar uma explicação para a tributação progressiva que não implique o recurso à lógica, vista como política, da redistribuição de rendimentos (num primeiro momento, a utilidade marginal decrescente do rendimento, ou, num segundo, a ideia de que,

sendo o imposto um mal necessário, haveria que distribuí-lo tendo em conta a igualdade de sacrifícios). Como bem nota Xavier de Basto, a vantagem da adoção de um conceito de proporcionalidade do sacrifício era “separar a justiça tributária da justiça de toda a ordem social e assim defender a progressividade como necessária à simples equidade tributária e já não à correção da desigualdade de rendimento e de riqueza” (2006, p. 17). Deste modo, a equidade tributária surgiria como “separável e separada da justiça social no seu conjunto” (*ib.*, p. 18)²⁰.

Uma perspetiva de Ciência Política deve religar justiça fiscal e justiça social, como defendem, entre outros, MURPHY e NAGEL (2005, p. 36). E deve fazê-lo analisando ambas à luz das modernas teorias da justiça.

A justiça social tem dois pilares, um sustentando-a do lado da despesa (políticas sociais em sentido lato), outro do lado da receita (justiça tributária). Este pilar implica a existência de algum tipo de progressividade (idealmente do sistema tributário no seu conjunto, mas com maior relevo para a tributação do rendimento e das heranças). Mesmo que se reconheça que, num contexto hostil, um esforço nesse sentido possa implicar a adoção (temporária?) de soluções compromissórias, deve exigir-se, no mínimo, o reforço das diversas formas de cooperação e coordenação fiscal internacional.

4.3 DESAFIOS DA CRISE E DA GLOBALIZAÇÃO À FISCALIDADE

As alterações de fundo que tiveram lugar nos últimos 30 anos podem ser sintetizadas da seguinte forma: no plano externo, a um sistema de relações internacionais assente no primado dos Estados (soberanos) sucede um sistema em que os Estados não são os únicos atores do sistema (nem, por vezes, os mais importantes). Empresas transnacionais, organizações internacionais (FMI, Banco Mundial, OMC, etc), ONG, etc. assumem um cada vez mais relevante papel. A um mundo bipolarizado (Ocidente vs. Leste) sucede um mundo multipolar, onde a hegemonia económica dos EUA (e da Europa) é desafiada pelos países emergentes, em particular na Ásia. Um mundo centrado em economias nacionais e no Estado-Nação começa a dar lugar à proliferação de grandes blocos (UE, Mercosul, Nafta, CEI, etc.). A noção de soberania (mesmo a de soberania partilhada) dá lugar à de interdependência. No

20. Outra fundamentação económica clássica da progressividade é, como se disse, o recurso à teoria da utilidade marginal decrescente.

plano interno, a uma forte interligação entre o Estado e a economia (mesmo em economias que se consideram como mais liberais), através de empresas públicas (Estado empresário), intervenções diretas, etc., sucede o Estado regulador (ou seja, um Estado que autolimita a sua intervenção, descentralizando-a em entidades administrativas autónomas, e que, portanto, no caso dos Estados democráticos, coloca fora da decisão democrática, da escolha cidadã, parte substancial do tradicional papel económico dos Estados). Enfim, assiste-se, cada vez mais abertamente, a partir da crise desencadeada pelo *subprime*, à dominação do capital financeiro e seus agentes sobre “a economia real” e sobre os Estados. Apesar do forte abalo de credibilidade sofrido pelo neoliberalismo devido à sua impreparação para lidar com a crise, ele resiste, insistindo nas mesmas receitas.

Estas alterações tiveram forte impacto na fiscalidade.

Se, até aos anos 70, predominou, com variantes diversas, o Estado social, assistimos a partir de então ao ressurgir da chamada crise fiscal do Estado (uma crise do Estado fiscal) e a uma mudança de prioridades: em vez da redistribuição, a competitividade fiscal, em vez da harmonização fiscal, a concorrência fiscal, em vez do primado da tributação direta (com a tributação progressiva), o primado da tributação indireta, em vez da existência de territórios fiscais bem delimitados por fronteiras fiscais, a porosidade de fronteiras e a interligação de territórios, em vez de políticas fiscais autónomas, políticas fiscais interdependentes, em vez do controlo fiscal nacional, a cooperação e o controlo internacional.

Com a crise assiste-se mesmo, em particular nos Estados sob tutela, como o nosso, a uma redistribuição de rendimentos ao contrário, dos estratos médios e baixos da população que vivem essencialmente de rendimentos de trabalho por conta de outrem (e mesmo por conta própria: falsos “recibos verdes”, trabalhadores independentes precários, etc.) e de pensões para os estratos cuja fonte são rendimentos de outra natureza (em especial, os especulativos), muitas vezes ocultos em respeitáveis paraísos fiscais (a distinção do grau de mobilidade dos fatores de produção de rendimentos assume já a natureza de categoria jurídica).

Tendo este panorama como pano de fundo, vários são os desafios com que hoje a política (e o direito) fiscal, na relação de tensão que os une, estão confrontados, uns de natureza conjuntural (pelo menos assim se espera), outros de natureza estrutural.

Quanto aos primeiros, sobressaem os problemas que a crise veio trazer aos sistemas fiscais. Já algures afirmei que a fiscalidade, embora não tenha sido o detonador da crise, a potenciou fundamentalmente por duas vias. A primeira prende-se com a

redução ou extinção de impostos, justificadas pelas mais variegadas razões, muitas delas com pouca consistência, conduzindo a maiores dificuldades de cobertura de défices e, a médio prazo, ao crescimento da dívida. A violenta carga tributária e a sua injusta distribuição que assola hoje o contribuinte português (em particular os estratos médios da população) e dos restantes Estados sob tutela do FMI e entidades adjacentes é, em grande parte, decorrente de reduções desnecessárias anteriormente efetuadas. Os segundos têm a ver com determinadas opções de despesa fiscal (determinados benefícios ou regimes fiscais preferenciais) que, sendo indutoras de escolhas, exacerbaram a dimensão da crise, contribuindo em si mesmas (em Portugal e não só) para o desencadeamento de fatores que conduziram à crise. São exemplo disso os benefícios a instrumentos financeiros derivados, o apoio fiscal ao empréstimo habitacional, a diferença de tratamento fiscal entre juros e lucros que impele as empresas ao financiamento externo, em detrimento do autofinanciamento. Um outro caso a ter em conta é a forma de financiamento da segurança social. Como bem nota VEIGUINHA (2009, p. 175), há que encontrar formas alternativas de financiar o sistema público de Segurança Social, pois "o aumento da produtividade de trabalho resultante das inovações tecnológicas da última década não tem contribuído para assegurar a melhoria de sustentabilidade do sistema". São, com efeito, as empresas de trabalho intensivo aquelas em que a produtividade é mais baixa e os lucros em termos absolutos mais reduzidos, aquelas "em que a composição orgânica do capital é mais baixa, a suportar grande parte do financiamento do sistema"²¹.

A questão fiscal é atualmente muito complexa. Para alguns, o próprio instituto do imposto estaria em crise, revelando grande dificuldade ou incapacidade em satisfazer as finalidades que classicamente lhe são atribuídas. Assim, MOULIER BOUTANG (2006, 217 e ss,) alerta para quatro fenómenos que potenciam uma crise do imposto²²: crise de identificação e localização das fontes de produção de valor económico (nomadismo económico e financeiro), a dificuldade de mensurar por convenção contabilística os bens imateriais, a crise dos direitos de propriedade,

21. O autor prossegue: "Para corrigir esta inequidade é necessário quebrar o tabu de que o sistema fiscal se deve manter rigorosamente separado do sistema da Segurança Social, tese muito propalada pelos apologistas das medidas privatizadoras. (...) A criação de um imposto sobre o enorme valor acrescentado das empresas mais intensivas em capital será uma forma de reforçar a sustentabilidade do sistema público de repartição baseado na solidariedade intergeracional" (175-6), indicando as condições necessárias para a implantação desta medida.

22. Noutra perspetiva e numa linguagem sugestiva, TANZI (2000) dá conta da existência de "térmites fiscais" que causam erosão das bases tributárias dos Estados.

com o declínio da hegemonia dos direitos de transmissão (alienabilidade) em relação ao uso e fruição e a crescente importância de fluxos em relação a *stocks*, e as dificuldades de tributação dos bens e fluxos ligados à informação e conhecimento (capitalismo cognitivo)²³.

De qualquer modo, num horizonte previsível (salvo o eventual regresso do Estado empresário, cenário pouco provável, fora do atual contexto de nacionalizações de prejuízos), não se vislumbra alternativa sólida ao imposto. O Estado moderno continuará a ser um Estado fiscal. E, por isso, conscientes das suas limitações, há que procurar saber *se* e *como* os impostos podem contribuir para dar resposta aos problemas com que os Estados e as sociedades estão confrontados, definindo uma política fiscal para o século XXI. Alguns destes problemas prendem-se com a chamada globalização. Outros, porém, vão para além dela. Assim, M. SCHRATZENS-TALLER (2012, p. 251 e ss) enuncia alguns desafios para cuja resolução a política fiscal poderá contribuir: as mudanças climáticas; o aumento das desigualdades na repartição do rendimento e da riqueza; a questão demográfica, em particular o envelhecimento das populações; as desigualdades fiscais ainda existentes entre sexos e a crescente mobilidade das bases fiscais (a qual põe, no quadro europeu, o problema de saber em que nível deve ocorrer a tributação).

A filosofia fiscal dominante só em parte poderá contribuir para a resolução destes problemas. Assim será quando se preocupa com a correção de externalidades negativas (ambiente), quando se mostra favorável à redução da despesa fiscal, alargando a base tributável (mas, note-se, nem toda a despesa fiscal deve ser erradicada), quando procura melhorar a eficiência da cobrança e combater a economia paralela (dentro de parâmetros jurídicos bem definidos) ou estabelecer princípios de boa governança na fiscalidade (dependendo, em última instância, dos princípios a eleger). Mais problemática, por refletir posições ideológicas bem claras (e, portanto, sujeita ao crivo do olhar crítico), é a sua preferência por impostos neutrais, indolores, insensíveis (sobre a insensibilidade do imposto, ver BERNIS/ DUPONT, 2006), como os impostos de consumo ou que considera menos prejudiciais para o crescimento (impostos sobre o consumo, impostos sobre a propriedade imóvel), o mesmo ocorrendo com a sua preferência pela diminuição da tributação dos mais ricos (como sistematicamente defende o Partido Republicano nos EUA) ou sobre

23. Este último ponto pode conduzir à defesa de um imposto muito moderado sobre as transações financeiras abrangendo, na linha de propostas de VAN PARIJS (2006), os movimentos de fundos internos e não apenas (como a taxa TOBIN) os movimentos externos e especulativos.

as empresas e sobre os custos de trabalho (ex: a contribuição para a Segurança Social paga pelas empresas) para estimular a acumulação e o investimento.

Uma percepção do fenómeno fiscal que não parta de ideias e preconceitos antifiscais (nem de perversidades fiscalistas) é um passo importante para pensar o papel que os impostos desempenham (e, passando para um plano normativo) deveriam desempenhar no mundo de hoje.

4.4. CIDADANIA FISCAL, DEMOCRACIA FISCAL

O ideário liberal pós-revolucionário circunscrevia a noção de cidadãos ativos, os verdadeiros cidadãos, aos que podiam eleger e ser eleitos, nem todos os nacionais possuindo tal característica. Neste sentido, não era democrático, mas elitista. Por seu turno, o mercado não pressupõe a intervenção de cidadãos, mas sim de consumidores. Acresce que a lógica do *new public management* não é igualmente a de tratar os administrados como cidadãos, mas como clientes. O próprio Direito Fiscal não conhece cidadãos, mas contribuintes ou (curiosa linguagem que evoca um lapso freudiano) sujeitos passivos. A ele interessa-lhe mais a condição de residente (ou não residente) que a de nacional ou cidadão de um certo Estado. No plano supranacional, o direito europeu conhece uma cidadania parcial, de sobreposição, mas desconhece o contribuinte europeu. A noção de cidadania fiscal não pertence, pois, ao léxico do Direito Fiscal ou da Economia Pública.

No léxico político, a ideia de cidadania fiscal é hoje frequentemente invocada como forma de legitimar o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, no fundo como equivalente a civismo²⁴. Sem esquecer que a noção de cidadania, reduzida à esfera política, vista como inerente a um indivíduo idealizado, desprovido das suas circunstâncias, pode ser usada de forma ideológica como meio de diluir as desigualdades (de classes, de estratificação social, religiosas, raciais, de género, etc.) numa igualdade abstrata existente na esfera política.

A conceção elitista sobreviveu à transformação do Estado liberal de direito em Estado democrático representativo. A visão dominante da democracia, desde Schumpeter, é de natureza elitista, tendendo a satisfazer-se com a competição entre empresas-partidos no mercado político e com a convocação dos eleitores-consumidores, de x em x anos, para escolha dos dirigentes. Esta visão não é

24. Sobre a desvalorização da cidadania equiparada a civismo, cf. SAPIR, 2002, pp. 78-79.

incompatível (bem pelo contrário) com fracos níveis de participação. Os eleitos saem, em regra, de um círculo fechado proposto em primeira mão no interior das organizações partidárias. Por outro lado, muitos aspetos importantes da vida social (e que configuram a vida da *polis*) não são objeto do crivo democrático, pois encontram-se em esferas de poder (quase) insindicáveis. É o domínio do que SACHS (2012, p. 145), falando dos EUA, denominou de “corporatocracia”. A riqueza das corporações traduz-se em poder político através do financiamento de campanhas eleitorais, da atividade de lóbi de empresas e da passagem “pela porta giratória” daqueles que alternam cargos entre os governos e as empresas (fenómeno que os franceses denominam de *pantouflage*). Sem esquecer que, na ausência de suficiente controlo, a relação com o poder político pode possibilitar aumentos de riqueza pessoal em detrimento do erário público (privatizações pouco claras, nacionalizações duvidosas, deduções de impostos insuficientemente justificadas, desregulações, contratos vantajosos, etc.). Igualmente importante é o facto de aspetos fulcrais da governação tenderem, como se disse, a ser excluídos da decisão democrática e entregues a entidades reguladoras autónomas, independentes e praticamente irresponsáveis no plano político.

A cidadania, como forma de tomar posição sobre os destinos da coletividade, vê-se assim fortemente restringida. A democracia, para o pensamento neoliberal, não é de fiar: pode ser imprevisível (o Chile de Allende, um referendo na Grécia, etc.) e os mercados, em particular os financeiros, não gostam da imprevisibilidade, ficam “nervosos” com decisões que possam questionar a paz mercantil da acumulação de capital. Entre a democracia e os mercados, ao contrário do que afirmou recentemente na revista *Visão* o Presidente (conservador) da Islândia, a ideologia neoliberal opta pelos mercados, convivendo facilmente com ditaduras ou democracias empobrecidas, com direitos, liberdades e garantias fragilizados.

A participação dos cidadãos na vida pública tende a ser fragmentada por vários papéis ou máscaras (trabalhadores, consumidores, clientes, empresários, eleitores, etc.). Neste contexto, terá sentido falar de cidadania fiscal e de democracia fiscal, tendo por base uma estreita relação entre cidadãos e contribuintes?

A resposta deve ser afirmativa. A democracia fiscal não se esgota na democracia representativa, antes se abre a formas de democracia participativa, remetendo aqui para um espaço de intervenção distinto do esfera predominantemente privada (económica, dos afetos, etc.) e do espaço público estadual (democracia representativa, instituições políticas), o espaço da esfera pública não estadual (da sociedade civil

numa visão pós-hegeliana). Esse espaço caracteriza-se pela intervenção dinâmica da sociedade (associações, movimentos sociais, redes sociais, etc) na discussão, deliberação, regulação e controlo das decisões que afetam a sua existência. Exemplos deste tipo de participação poderemos encontrá-los no orçamento participativo, nas iniciativas de auditoria cidadã à dívida ou em manifestações como a de 15 de setembro. A democracia participativa, estendendo tendencialmente a ideia de democracia às instituições da sociedade no seu todo e funcionando como forma de controlo da democracia representativa (onde permanece, no essencial, o espaço de decisão pública), contribui para a reinvenção da democracia e do Estado (SANTOS, B. S., 2005, pp. 311 e ss.).

Um dos esteios da democracia é o da democracia fiscal, onde os contribuintes não agem meramente como defensores sindicais dos seus interesses egoístas, mas como cidadãos responsáveis pelo futuro coletivo comum. Ela implica, não apenas a informação e transparência sobre o sistema fiscal, suas alterações e sobre a execução orçamental, não apenas o debate sobre as medidas propostas e sobre as alternativas, mas o controlo das perversidades fiscais, provenham estas da ação política, da intervenção administrativa ou mesmo de decisões judiciais.

Há aqui um grande espaço para o olhar da Ciência Política.

5. CONCLUSÃO INCONCLUSIVA

Estes e muitos outros temas (desfasamento entre os programas eleitorais e de governo e as medidas fiscais levadas à prática, comunicação social e sua relação com os temas fiscais, representação social da administração e da justiça tributária, causas psicológicas e sociológicas da fraude e evasão fiscais, distribuição das cargas fiscais pelos estratos e classes sociais, etc.) são centrais para a existência de uma comunidade política que se pretende democrática, baseada em princípios de Estado de direito material, numa cidadania ativa e, simultaneamente, que pretenda ser uma sociedade decente, com maior justiça social. Ou, como diz MUSGRAVE (2002, p. 17), com boas maneiras democráticas.

A luta é, porém, profundamente desigual. O futuro previsível não parece favorável a qualquer projeto humanista. Não há razões para grandes otimismoes. Mas mesmo na noite mais escura há sempre a luz da esperança. É isso que justifica a desconstrução das ideologias que apenas favorecem uma parte dos cidadãos, justificando, das formas mais variadas, esse favorecimento.

6. BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

- ATTAC, *15 idées reçues sur la fiscalité, Les liens qui libèrent*, 2012
- BASTO, J. Xavier de, «Justiça tributária: Ontem e hoje», *Boletim de Ciências Económicas*, FDUC, XLIX, 2006, pp. 3 e ss. (separata)
- BELTRAME, P. / MEHL, I., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris: PUF, 2^e ed., 1997
- BERNS, Thomas, "L'impôt au seuil des temps modernes: souveraineté, propriété et gouvernement», in BERNs et alii, *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles: Bruylant, 2006
- BERTONI, Pascale, *Les politiques fiscales sous la Cinquième République – Discours et pratiques (1958-1991)*, Paris: L'Harmattan, 1995
- DUPONT/ XIFARAS (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles: Bruylant, 2006
- BOURDIEU, P. *Sur l'État*, Paris: Seuil, 2012
- BOUVIER, Michel, *Introduction au droit fiscal générale et à la théorie de l'impôt*, Paris: L.G.D.J., 10 ed., 2010
- BUISSON, Jacques, "Impôt et souveraineté", in A.V., *L'impôt*, Paris: Dalloz, 25-31
- CATARINO, J. Ricardo, "Para uma Teoria Política do Tributo" (*Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 184), Lisboa: Ministério das Finanças, 1999
- CATARINO, J. Ricardo, *O Liberalismo em Questão – Justiça, Valores e Distribuição Social*, Lisboa: ISCSP, 2009
- CHANG, Há-Joon, *23 Things they don't tell you about capitalism*, London: Penguin, Allen Lane, 2010
- COMISSÃO GULBENKIAN, *Para Abrir as Ciências Sociais* (Relatório sobre a reestruturação das Ciências Sociais), Lisboa: Europa-América, 2^a ed., 1996
- CROUY CHANEL, Emmanuel de, «La citoyenneté fiscale», in A.V., *L'impôt*, Paris: Dalloz, 2002, pp. 39-77.
- DELANDE, Nicolas, *Les batailles de l'impôt – Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, 2011
- DÉLOYE, Yves, *Sociologie historique du politique*, Paris: La Découverte, 3^{ème} éd., 2007
- DOURADO, Ana Paula, "General Report – In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state " in DOURADO, A. P., *Separation of Powers in Tax Law*, 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela, 2009, EATLP: 2010
- ESTEVEAN, Juan M Barquero, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: CEPC, 2002

FITOUSSI, Jean-Paul, *A Regra e a Escolha – considerações em torno da soberania económica na Europa*, Lisboa: Terramar, 2003

GALLO, Franco, *Las razones del fisco – Ética y justicia en los tributos*, Madrid/Barcelona/ Buenos Aires: Marcial Pons, 2011

GODINHO, V. Magalhães, *Problematizar a Sociedade*, Lisboa: Quetzal, 2011

IRTI, Natalino, *L'ordine giuridico del mercato*, Roma-Bari: Laterza, 3ª ed., 2004

JESSOP, Bob, «Towards a Shumpetarian workfarw state? Preliminary remarks on post-fordist political economy», *Studies in Political Economy*, vol. 40, pp. 7-40

LARRÈRE, Catherine, "Impôts directs, impôts indirects: Économie, politique, droit", in A. V., *L'impôt*, Paris: Dalloz, 2002, pp. 117-130

LEAL, Gabriel P., «Exceção económica e governo de crise nas democracias», in NABAIS, J. C. / SILVA, S. S. (coord.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra: Almedina, 2011

LEROY, Marc, *L'impôt, l'État et la société – La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris: Economica, 2010

LEROY, Marc, *Sociologie des finances publiques*, Paris: La Découverte, 2007

LEROY, Marc, *La sociologie de l'impôt*, Paris: PUF, 2002

MAUSS, Marcel, *Sociologie et Anthropologie*, Paris: PUF, 5ª ed., 1973

MESTRALLET, G./ TALY, M./ SAMSON, J., *La réforme de la gouvernance fiscale*, Paris: L.G.D.J., 2005

MUSGRAVE, Richard A., «Equity and the Case for Progressive Taxation», in THORNDIKE, J. T. / VENTRY JR., D (ed.), *The Ongoing Debate Tax Justice*, Washington: The Urban Institute Press, 2002, p. 9-24

NABAIS, J. Casalta, «Da sustentabilidade do Estado fiscal», in NABAIS, J. C. / SILVA, S. S. (coord.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra: Almedina, 2011

OCDE, "Tax Policy Reform and Economic Growth", *Tax Policy Study*, n.º 20, 2010

POLANYI, Karl, *La Grande Transformation*, Paris: Gallimard, 1983

PRIETO, Luis M. Cazorla, *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981

RAMAUX, Christophe, *L'État Social, Pour sortir du chaos néolibéral*, Paris, Mille et Une Nuits, 2012

SACHS, Jeffrey, *El precio de la civilización (The Price of Civilization)*, Barcelona: Galaxia de Gutemberg, 2012

SANCHES, J. L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, Lisboa: FFMS, 2010

SANTOS, A. Carlos dos, «Térmitas fiscais e Centros Financeiros Offshore & Onshore: A Leste dos Paraísos?» in FERREIRA, E. P. et al. (org.), *Conferência Crise, Justiça Social e Finanças Públicas*, Coimbra: Almedina, 2010, pp. 263-279

SANTOS, A. Carlos dos, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles / Paris: Bruylant / L.G.D.J., 2009

SANTOS, A. Carlos dos, "Ética, transparência e fiscalidade", in AAVV, *Responsabilidade, Cidadania, Seriedade*, Porto: Federação da Cultura Portuguesa, 1999, pp. 15-26 (reproduzido in SANTOS, A. C., *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pp. 209-222)

SANTOS, A. Carlos dos, "Estado e contribuintes. Algumas reflexões sobre a relação entre democracia, impostos e cidadania", *Anuário O Economista*, outubro de 1996 (reproduzido in SANTOS, A.C., *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pp. 105-112)

SANTOS, Boaventura S., *El milénio huérfano, ensayos para una nueva cultura política*, Bogotá: Trotta, 2005

SANTOS, J. Albano, *Teoria Fiscal*, Lisboa: ISCSP, 2003

SAPIR, Jacques, *Les économistes contre la démocratie – Pouvoir, mondialisation et démocratie*, Paris: Albin Michel, 2002

SILVA, Suzana T. da, «Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise», in NABAIS, J. C. / SILVA, S. S.(coord.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra: Almedina, 2011

SCHMIDT, Jean, *L'impôt*, Paris: Dalloz, 2e ed., 1995

SHRATZENSTALLER, Margit, «Die gesellschaftlichen Funktionen und Herausforderungen des Steuerrechts», In EHS/ GSHIEGL/ UCAKAR/ WELAN (Hg.), *Politik und Recht Spannungsfelder der Gesellschaft*, Wien: Facultas.wuv, 2012

TANZI, Vito, *Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termities*, CIAT, 2000

THÉRET, Bruno, *Régimes économiques de l'ordre politique*, Paris: PUF, 1992

THORNDIKE, J. J./ VENTRY JR., D. J., *The Ongoing Debate: Tax Justice*, Washington: The Urban Institute Press, 2002

VAN PARIJS, Ph., "Philosophie de la fiscalité pour le troisième millénaire", in BERNS et alii, *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles: Bruylant, 2006, pp. 226-254

VEIGUINHA, J. Jorge, *Inquérito ao Capitalismo Realmente Existente*, Porto: Afrontamento, 2009