

Desigualdades de Esforço Fiscal no Imposto de Renda das Pessoas Físicas¹

Inequalities on Tax Effort of Personal Income Tax

João Ricardo Catarino

Universidade de Lisboa, Lisboa – Portugal

Ricardo Moraes Soares

Universidade de Lisboa, Lisboa – Portugal

Resumo: Os sistemas tributários endossam a ideia da justiça na repartição do imposto e na diminuição das desigualdades na distribuição da riqueza pelo imposto de renda. Várias pesquisas defendem que a política tributária deve realizar uma redistribuição da renda mais justa, compatível com a ideia de justiça social, a equidade, a igualdade e a progressividade do imposto. Esta pesquisa demonstra que essa repartição do esforço fiscal no imposto de renda português não é justa nem atende aos níveis de renda e que as desigualdades têm se agravado. As conclusões evidenciam tendências verificáveis eventualmente noutros países, nomeadamente no Brasil.

Palavras-chave: Esforço Fiscal. Nível de Fiscalidade. Desigualdade Fiscal.

Abstract: Fairness is the underlying general idea of tax systems regarding the tax burden, and the redistribution of wealth in order to reduce inequalities. The principles of equitable distribution of tax burden, the tax equality and progressive income taxation are considered very relevant to the compliance of the tax policy as far as the reduction the income disparities is concerned. This research deals with the distribution of the tax effort of the Portuguese and seeks to demonstrate that the distribution of tax burden is not fair nor corresponds to the declared income levels. It demonstrates that inequalities in income distribution have worsened. The findings of this study can show verifiable possible trends in other countries, including Brazil.

Keywords: Fiscal Effort. Personal Income Tax. Level Of Taxation. Tax Inequalities.

¹ A presente pesquisa resulta de um projeto de investigação desenvolvido no Grupo de Administração e Políticas Públicas do Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP), classificado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT) de Portugal como Excelente, do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa (UL).

Recebido em: 04/05/2016

Revisado em: 06/03/2017

Aprovado em: 30/05/2017

1 Justiça e Tributação da Renda das Pessoas Físicas em Portugal: a ideia de justiça na tributação

Os sistemas fiscais repousam sobre um alargado conjunto de princípios estruturantes, como é o caso do consentimento ao imposto, da igualdade, da legalidade, da capacidade contributiva, mas também da justiça, da proteção da família, da segurança jurídica, da coerência, simplicidade e estabilidade do sistema, entre outros. No seu conjunto, tais princípios traduzem uma dada ideia de justiça na tributação, de que tal consentimento deve ser expresso nos parlamentos nacionais por meio dos representantes do povo democraticamente eleitos e que a lei parlamentar, fonte do imposto, deve criar modelos de imposição que se traduzam no lançamento e na repartição do encargo tributário atendendo à capacidade contributiva revelada. Esses princípios estão teoricamente densificados e acham-se plasmados nas constituições políticas, como é o caso dos artigos 103 e 104 da Constituição da República portuguesa de 1976 (CRP) e nos artigos 145, 150, 151, 153, 155 e 156, entre outros, da Constituição Federal brasileira (CF/88) (NABAIS, 2015; COELHO, 2011; CARRAZA, 2015; SABBAG, 2011; GOMES, 2010).

Com base neles se requer ainda que o encargo do imposto recaia sobre todos os que têm renda e ainda que sua repartição se faça segundo a capacidade contributiva concretamente revelada. É o que constitui a ideia de justiça distributiva enquadrada numa ideia de justiça social e de redistributividade do imposto de renda, segundo a qual cabe ao estado efetuar as “[...] necessárias correções na distribuição da riqueza e do rendimento” (art. 80, al. b da CRP), nomeadamente por meio da adoção de alíquotas progressivas (CATARINO, 2014).

1.2 Características e Princípios Gerais

A renda obtida pelas pessoas físicas está sujeita ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) português (corresponde ao IRPF brasileiro). Este é um imposto estadual, nacional, pessoal e tendencialmente subjetivo, pois o seu apuramento toma em consideração a situação pessoal e familiar do sujeito passivo. O IRS é ainda um imposto

de cota variável com progressividade por escalões e não um imposto de progressividade total, pois a estrutura das suas alíquotas é progressiva em todos os escalões de renda, transformando-se num imposto de alíquota proporcional a partir do último escalão.

1.3 Conceito e Caracterização de Renda no IRS

O IRS incide sobre a renda das pessoas físicas sendo os sujeitos passivos residentes nele tributados pela totalidade da sua renda, incluindo os obtidos fora do território português, assim se concretizando o já referido princípio da universalidade do imposto, igualmente em vigor no Brasil (*world income taxation*). Os sujeitos passivos não residentes em território português são sujeitos a IRS em base real (não pessoal), apurado sobre as rendas obtidas, efetivamente ou por presunção legal, em território português.

1.4 Agregado Familiar e Sujeição Passiva

O IRS distingue, no caso dos sujeitos passivos residentes, entre sujeitos passivos com e sem agregado familiar. No primeiro caso incide sobre a totalidade dos rendimentos das pessoas que o integram. Neste caso, a obrigação tributária recai sobre os sujeitos que assumirem a direção do agregado familiar pelo que, neste caso, a obrigação de imposto é uma obrigação solidária nos termos do artigo 1.671, n. 2 do Código Civil.

No segundo caso o imposto incide sobre a renda obtida pelo sujeito isolado. Os sujeitos que vivam em união de facto podem, mediante opção, ser tratadas como casados (artigos 14 e seg. do CIRS). A progressividade das taxas de imposto na tributação da renda do agregado familiar é mitigada por meio da adoção do chamado coeficiente conjugal que consiste na prévia divisão por dois do rendimento global líquido desse agregado, para efeitos de determinação das alíquotas aplicáveis, as quais incidem sobre a totalidade desse rendimento global.

1.5 A Sujeição Pessoal de Natureza Objetiva

No que se refere aos sujeitos passivos não residentes, a regra é a da tributação da renda real (e não pessoal), mas só fica sujeita a IRS, a renda

obtida em território português. Existem, todavia, duas exceções. A primeira resulta do artigo 17-A do CIRS, segundo o qual, os sujeitos passivos residentes no Espaço Econômico Europeu ou na União Europeia podem optar pela tributação em Portugal como sujeitos passivos residentes se obtiverem em território português pelo menos 90% da totalidade da sua renda.

Ao contrário do que sucede na tributação dos sujeitos passivos residentes, a tributação dos não residentes não atende a nenhuma característica de natureza pessoal ou familiar do titular dos rendimentos. Estes são tributados como rendimentos brutos (exceto pensões, as quais se aplica o n. 5 do art. 71), no caso dos não residentes, o imposto torna-se exigível no momento da obtenção dos rendimentos, ficando estes sujeitos às taxas liberatórias do artigo 71 do CIRS.

1.6 As Diferentes Categorias de Rendimento em IRS

O IRS adota um conceito abrangente de renda das pessoas físicas, que se encontra distribuída em seis categorias distintas, a saber: Categoria A: é tributada a renda provinda de relações jurídicas de trabalho subordinado, de pré-reforma, e as rendas do exercício de funções de administração em órgãos sociais (art. 2º do CIRS); Categoria B: tributam-se os rendimentos empresariais e profissionais derivados do exercício de uma atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, e de qualquer atividade de prestação de serviços. São tributados nesta categoria os rendimentos prediais, de capitais e mais-valias quando afetos ao exercício destas atividades; Categoria E: tributa rendimentos de capitais, como juros, lucros e *royalties*; Categoria F: tributa as rendas prediais e todas as demais prestações que sejam devidas pelo uso ou cessão de uso de um prédio, resultantes de contratos de sublocação e de cessão de exploração de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, os valores recebidos pela cedência do uso de partes comuns de prédios e pela constituição de direitos reais menores sobre imóveis; Categoria G: tributa os ganhos de mais-valias, certos lucros cessantes, e os valores devidos pela assunção de obrigações de não concorrência e acréscimos patrimoniais não justificados (artigos 87 a 89-A Lei Geral Tributária – LGT); Categoria H: tributa os rendimentos de pensões.

1.7 As Deduções à Coleta no IRS

A pessoalização e a subjectivização do IRS alcançam-se por meio das deduções à coleta tendo em conta os limites previstos. Tais deduções dizem respeito a: a) sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes; b) despesas de saúde; c) despesas de educação e formação; d) importâncias respeitantes às pensões de alimentos; e) encargos com lares; f) encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis; g) encargos com prémios de seguros; h) pessoas com deficiência; i) dupla tributação jurídica internacional; j) benefícios fiscais. Estas são as deduções subjectivizantes.

Existem, a par delas, as chamadas deduções pessoalizantes (art. 79 CIRS) que correspondem a importâncias objeto de dedução por cada sujeito passivo e pelos membros do seu agregado familiar cujo montante está indexado a uma percentagem do indexante de apoios sociais (em 2014 o Indexante de Apoios sociais (IAS) foi de 419,22€). São igualmente estabelecidos benefícios fiscais de diversa ordem que podem, nos termos e com os limites previstos nas respetivas normas, ser objeto de dedução à coleta do IRS.

A aplicação conjugada desses mecanismos técnicos para observância dos desideratos constitucionais altera a medida de imposto exigido a cada um. Atendendo aos fins que se atribuem à política fiscal em sede de IRS, de diminuição das desigualdades e de repartição justa da riqueza e do rendimento, o esforço fiscal exigido a cada contribuinte não varia apenas em função do seu nível de renda, mas do conjunto dos factores pessoalizantes supradescritos. Daqui resultam níveis de esforço fiscal que variam em função não apenas da medida dessa renda, mas também das mais medidas desagravadoras á quais se fez referência.

2 Objetivo do Estudo e Questão de Partida

O objeto do estudo é o IRS. O objetivo é o de saber se a ideia teórica de justiça de realizar a redistributividade da renda por meio do imposto de renda das pessoas físicas e da justa repartição do encargo do imposto

entre grupos de contribuintes, que suporta a construção dogmática do imposto de renda português, e, em geral que serve de suporte aos modelos de tributação da renda no Brasil e no mundo, é confirmada pelos dados empíricos. Estes são analisados à luz de dois índices escolhidos para efetuar essa medição. A pergunta de partida consiste em saber se a ideia de justiça e de redistribuição da renda, que suporta os impostos sobre a renda em geral e, concretamente, o modelo de imposto de renda das pessoas físicas português, se confirma na análise dos dados empíricos sobre a efetiva repartição da carga fiscal nos anos escolhidos: 2005, 2008 e 2011, por serem os anos mais recentes e corresponderem aos anos não afetados pelas profundas alterações resultantes da intervenção dada por meio da ajuda financeira a Portugal do FMI, Banco Central Europeu e Comissão Europeia (2011-2014).

O objetivo é estabelecer uma relação entre estas três realidades centrais: os princípios teóricos da tributação, as características fundamentais do imposto de renda português e o modo como ocorre a repartição da carga fiscal entre grupos de contribuintes nos anos objeto de estudo, vista na perspectiva dos níveis efetivos de fiscalidade e de esforço fiscal, medidos por meio de dois métodos.

Essa relação tem subjacente o objetivo de, num primeiro momento, descrever a regularidade de um fenómeno em particular (BLAIKIE, 2010) que no nosso caso específico passa por descrever a importância da justiça na modelação dos sistemas fiscais dos nossos dias, em especial no que respeita ao imposto de renda das pessoas físicas. Num segundo momento tentaremos perceber qual é a expressão dos dois níveis referidos para perceber se a repartição do encargo do imposto é coincidente com o padrão de justiça adotado.

3 Desenho de Pesquisa e Seleção do Objeto

Atendendo à questão de partida e ao objeto e objetivo do estudo, será usado o desenho de pesquisa de tipo estudo de caso (YIN, 2009, p. 8). Segundo Yin este desenho é apropriado quando os estudos apresentam questões de partida do tipo: o quê ou como? De acordo com o autor este

desenho de pesquisa não requer um controlo dos eventos e foca ocorrências contemporâneas, logo deverá atender à validade externa (que visa a correta ligação entre a ferramenta utilizada para a coleta de dados e a abordagem conceptual utilizada) (BRYMAN, 2004).

4 As Fontes e Recolha de Dados

A recolha de dados foi realizada por duas vias: num primeiro momento por meio da documentação existente em arquivos, livros, monografias, estatísticas públicas divulgadas pela AT (Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa) sobre o fenómeno social que está a ser estudado, bem como relatórios (EUROSTAT, 2015a, 2015b; HOOD, 2011) e pela consulta da lei aplicável. Segundo Yin (2009), essas fontes têm como grande vantagem a de serem estáveis porque poderão ser permanentemente atualizadas; não são obstrutivas uma vez que não resultam de estudos de caso anteriormente realizados; são exatas porquanto resultam da lei ou dos dados disponibilizados pelas autoridades.

Teve-se o especial cuidado de aceder à base de dados da AT, disponível na internet (<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/>), que disponibiliza a evolução jurídica de todo o quadro legal e todos os dados estatísticos agregados, do imposto, referentes aos anos objeto de pesquisa (http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/), (HOOD, 2011). Deste modo, pensa-se que as eventuais fraquezas sobre as fontes foram anuladas (POLLITT, 2010). A validade das informações está assegurada pela autoridade que os publica e os dados apresentados para atestar a evolução do fenómeno em discussão são fidedignos.

5 Resultados Obtidos e Discussão – Nível de Fiscalidade e Esforço Fiscal

Este estudo visa examinar se a repartição efetiva da carga fiscal adere aos fins do imposto de renda: para o efeito socorre-se dos dados sobre os níveis de fiscalidade e de esforço fiscal.

5.1 O Nível de Fiscalidade

O Nível de Fiscalidade espelha

[...] uma relação percentual entre o total dos impostos cobrados e um indicador do rendimento global do universo donde emanam. O índice assim definido pode reportar-se a realidades muito diferentes, seja uma pessoa, um grupo de contribuintes, um país ou, até, um conjunto de países. (SANTOS, 2013, p. 432)

Esse indicador procura aferir a carga fiscal global, por meio da determinação da percentagem de riqueza produzida transferida para o Estado.

Existem várias denominações possíveis para o termo, tais como taxa de tributação, coeficiente fiscal, pressão fiscal, ratio fiscal ou ainda, carga fiscal (CARREIRA, 1986, p. 60; NABAIS, 2010, p. 52). Para este estudo serão utilizadas as duas últimas expressões (pressão fiscal e carga fiscal). Os termos pressão fiscal e carga fiscal correspondem aos impostos que representam efetivamente a carga fiscal sofrida por um grupo de contribuintes ou por um contribuinte em específico. Imposto será definido como a “[...] prestação patrimonial, definitiva, unilateral, estabelecida por lei, a favor de entes públicos ou que prossigam fins públicos, para a satisfação de fins públicos e que não constitui uma sanção pela prática de um ato ilícito.” (CATARINO, 2014, p. 425; SANTOS, 2013, p. 231).

A interpretação desse indicador deve ser prudente, de forma a evitar que ele se torne traiçoeiro. De acordo com Santos (2011), o indicador mede a importância relativa do conjunto dos recursos pecuniários que são coercivamente transferidos para os cofres públicos sob a forma de impostos. Encontra-se, pois, perante um parâmetro que condensa uma informação importante para a caracterização de um sistema fiscal, mas cuja interpretação, sublinhe-se, deve ser contida nos estritos limites referidos. É que, importa não perder de vista, pode-se tornar um indicador insidioso se lhe quiserem fazer dizer mais do que aquilo que efetivamente revela (SANTOS, 2011, p. 323).

Por último, uma das grandes limitações às leituras dos indicadores, na nossa opinião e na de Farinha (1995, p. 5-7), reside no facto de ser

bastante difícil determinar se um determinado indicador, apresenta ou não valores que possam ser julgados como “bons” ou “maus”, e se os quocientes não forem utilizados com um certo nível de precaução, pode conduzir a más interpretações. No caso, acredita-se que essas fragilidades foram ultrapassadas, pois os dados constam da base de dados da AT a partir das declarações de imposto de renda.

O Nível de Fiscalidade não é uma expressão sinónima de pressão fiscal ou de carga fiscal, pois o âmbito em que se aplicam estas noções (nível de fiscalidade e pressão ou carga) é distinto. A pressão fiscal reporta-se a um grupo de sujeitos ou a um individuo em concreto, ao passo que o Nível de Fiscalidade se reporta à escala nacional.

Sendo assim, se os impostos e os gastos públicos são duas faces da mesma moeda, quem recebe a moeda são os entes públicos e, por fim, aqueles que beneficiam ou utilizam esses mesmos serviços.

Seja qual for a relação custo-benefício efetiva, é fora de dúvida que os impostos sobre a renda das pessoas físicas também servem para financiar as necessidades do Estado. Desta forma, pode-se dizer que o Nível de Fiscalidade é o valor de impostos afetos à satisfação das necessidades coletivas. Ele exprime o valor (percentual) da quantidade despendida coercivamente por meio da receita do imposto de renda pela sociedade, para a satisfação das próprias necessidades do Estado. O Nível de Fiscalidade (NF) é um índice percentual que mede a importância dos impostos cobrados num determinado período de tempo de um País, e consiste num quociente entre o total dos impostos (T) e o respetivo Produto Interno Bruto a preços de mercado (PIB_{pm}). O nível de fiscalidade é-nos dado pela fórmula seguinte:

$$NF = \frac{T}{\text{PIB}_{\text{pm}}}$$

Figura 1 – Nível de Fiscalidade

Fonte: Albano Santos (2011)

Os impostos são a mais importante fonte de receita pública nas finanças públicas modernas. Segundo Orlando Gomes a carga fiscal parecerá menos pesada se incidir simultaneamente sobre rendimentos do

trabalho, bens de consumo, rendimentos do capital, propriedade de bens duradouros, transações financeiras entre outros, em alternativa a concentrar-se, por exemplo, apenas sobre os rendimentos do trabalho. No entanto, o imposto sobre o rendimento é aquele que melhor permite abordar as questões ligadas à equidade na distribuição do esforço fiscal numa dada economia (GOMES, 2012, p. 11).

Os dados estatísticos oficiais recolhidos na base de dados que consta do sítio da AT na internet, relativamente ao conjunto de rendimentos dos três anos estudados (2005, 2008 e 2011), estão subdivididos em 10 subgrupos. Tais dados permitem recolher informação sobre os valores de renda bruta anual, auferidos pelos sujeitos passivos do imposto de renda e bem assim as respetivas importâncias de impostos liquidados. Para simplificar o tratamento desses dados, os cálculos a realizar e para mais facilmente deles retirar ilações e tendências, esses dados foram agrupados em apenas quatro subgrupos de rendimentos, conforme consta da Tabela 1 seguinte,

Tabela 1: Grupos de Renda (em €)

GRUPOS	Y1	Y2	Y3	Y4
Renda anual (em €)	0-10.000	10.000-27.500	27.500-50.000	50.000-250.000+

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo

Posto isso, a tabela seguinte mostra os valores obtidos de cada um dos anos em análise e bem assim a variação que o Nível de Fiscalidade sofreu, tomando como base os níveis de receita do imposto de renda (IRS) arrecada em cada um desses anos.

Tabela 2: Nível de Fiscalidade do total de renda em IRS

DESCRIÇÃO	ANOS	Σ RBsp
Nível Fiscalidade (%)	2005	40,50
	2008	37,49
	2011	38,76
Δ Nível de Fiscalidade (%)	2008-2005	- 3,01
	2011-2005	- 1,74
	2011-2008	1,27

Fonte: Elaboração própria

Esses dados resultam na configuração gráfica seguinte:

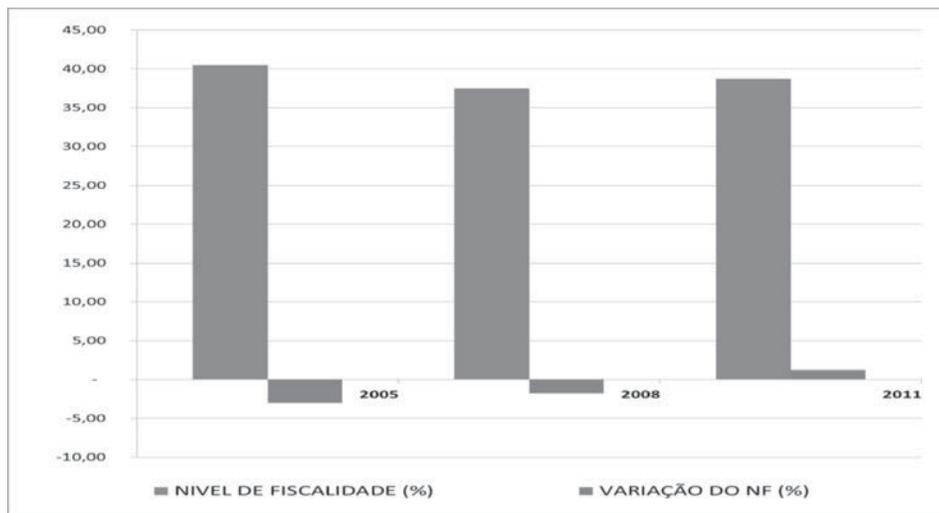


Figura 2: Nível de Fiscalidade e variação do nível de fiscalidade por total dos grupos de renda em IRS

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo

Ressalta dos valores apurados e expressos por meio da Tabela 2, que o Nível de Fiscalidade em Portugal, no que respeita ao imposto de renda (IRS) no ano de 2005, foi de 40,5%. Isto significa, que a pressão fiscal foi de quase 41%. Por outro lado, no ano de 2008, a carga fiscal atingiu o valor de 37,49% e, ao ser comparada com a do ano de 2005, verifica-se este foi inferior ao primeiro em 3,01%. Porém, no ano de 2011, o valor de esforço fiscal obtido foi de 38,76%, um valor superior ao de 2008 em 1,27%. Quando se compara o ano de 2011 com o ano de 2005, verifica-se que o esforço fiscal do segundo ano (2005) é superior ao do primeiro (2011) em 1,74%. Isto significa que no ano de 2011 o esforço fiscal despendido pelos contribuintes sujeitos a IRS foi mais baixo em comparação com o esforço do ano de 2005. Dos 3 anos em estudo, o ano de 2005 foi aquele em que o esforço fiscal foi claramente mais elevado. Apesar da informação que o rácio possa prover, ele não consegue transmitir quais são os grupos de renda em que o esforço fiscal foi mais acentuado e qual foi a sua variação. Assim, sem perder de vista os resultados evidenciados na Tabela 1, é possível ver o que os dados demonstram, na Tabela 2, quando agregados por grupos de renda na Tabela seguinte.

Tabela 3: Nível de Fiscalidade por Anos e Grupos de Renda

DESCRIÇÃO	ANOS	Y1 %	Y2 %	Y3 %	Y4 %
Nível Fiscalidade (%)	2005	1,04	4,02	12,49	23,10
	2008	0,54	3,29	11,26	22,40
	2011	0,51	3,44	11,78	23,04
Δ N. Fiscalidade (%)	2008-2005	- 0,50	- 0,73	- 1,24	- 0,69
	2011-2005	- 0,53	- 0,59	- 0,72	- 0,05
	2011-2008	- 0,04	0,15	0,52	0,64

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo

A Tabela 3 demonstra que o Nível de Fiscalidade do primeiro grupo de renda (Y1) diminuiu consideravelmente do ano de 2005 para 2011 em 0,53%. Essa descida é explicada por meio da diminuição do valor de imposto entregue pelos sujeitos passivos aos cofres do Estado. Para os restantes três grupos denota-se uma queda mais acentuada do nível, embora assimétrica, do ano de 2005 para 2008, em -0,73% (Y2), -1,24% (Y3) e -0,69% (Y4). Por outro lado, os dados evidenciam que ocorreu uma subida da carga fiscal do ano de 2008 para 2011, em 0,15% (Y2), 0,52% (Y3) e 0,64% (Y4). Esta subida do Nível de Fiscalidade é justificada pelo aumento das quantias pagas em sede de imposto de renda (IRS). O valor mais alto de aumento carga fiscal foi, sem sombra de dúvidas, o grupo Y4, cujo aumento, nos três anos, foi de 23,10% em 2005, de 22,40% em 2008 e de 23,04% em 2011. No entanto, esta informação, sendo pertinente para caracterizar o fenómeno, apresenta algumas limitações de informação que o indicador consegue prover.

Dessa forma, a leitura dos dados apresentados ainda não é suficiente para apurar e a diferença entre o Nível de Fiscalidade dos rendimentos mais baixos e o dos mais altos. Adotaremos como critério o estudo dos grupos Y1 e Y4 porque correspondem aos extremos dos escalões de renda, onde a implicações de alteração das taxas produzem mais efeito e se tornam, por isso mais visíveis para efeitos da presente pesquisa. É possível observar a tabela seguinte:

Tabela 4: Nível de Fiscalidade nos Grupos de Renda Y1 e Y4 (em €)

DESCRIÇÃO	ANOS	Y1			Y4		
		0-1 ²	1-5.000€	5.000-10.000€	50.000-100.000€	100.000-250.000€	+250.000€
Nível Fiscalidade (%)	2005	-	1,32	0,79	19,76	27,31	35,35
	2008	-	0,56	0,54	18,96	26,74	36,12
	2011	-	0,75	0,47	19,70	27,96	38,81
Δ N. Fiscalidade (%)	2008-2005	-	- 0,76	- 0,25	- 0,90	- 0,57	0,77
	2011-2005	-	- 0,57	- 0,32	- 0,06	0,65	3,46
	2011-2008	-	0,19	- 0,07	0,84	1,22	2,70

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo

Ressalta da Tabela 4, tal como na tabela anterior, que o grupo com maior nível de sacrifício fiscal é o grupo Y4. Porém, este grupo integra os contribuintes com níveis de renda anual superior a 250 mil euros. Nele se obteve um Nível de Fiscalidade de 35,35% em 2005, de 36,12% em 2008 e o valor máximo de 38,81% em 2011. O valor o sacrifício é mais alto para este nível de renda porque os contribuintes deste escalão também pagam mais imposto, em comparação com os contribuintes dos escalões mais baixos. Todavia, apesar de apresentarem o maior nível de fiscalidade, isto não significa que tenham maiores níveis de sacrifício fiscal. E isto porque este rácio se baseia apenas na percentagem dos impostos pagos sobre o montante total da renda do ano, e não inclui o fator de comparação do imposto liquidado do ano corrente com o valor da renda do ano anterior, o que limita a leitura dos dados.

Ainda assim, usando o Nível de Fiscalidade, é possível concluir que, seja pela leitura dos grupos, seja pela leitura das rendas, os níveis de fiscalidade aumentaram nos anos sob apreço e evidenciam maior crescimento para os contribuintes dos níveis de renda superiores. Ainda assim, este indicador demonstrou ser limitado na amplitude de informação que dele pode ser retirada. Na verdade, o Nível de Fiscalidade não consegue dar a conhecer qual a medida de esforço fiscal despendido por cada indivíduo, entre o imposto pago e o rendimento bruto anualmente auferido.

² Compreende os agregados sem rendimentos declarados. Ver Tabela 8.

5.2 O Esforço Fiscal

O Nível de Fiscalidade é um indicador que mede a pressão fiscal exercida sobre os grupos de contribuintes com rendas diferentes. Não existem dois grupos com idênticos níveis de fiscalidade porque são diferentes as suas capacidades contributivas. Nos dias de hoje, o já caracterizado princípio da capacidade contributiva constitui um critério fundamental da repartição do imposto.

O sacrifício patrimonial/fiscal pode ser analisado segundo dois planos. Um primeiro plano, de índole quantitativo, ao nível da receita do Estado que atende às necessidades financeiras e aos meios necessários para as satisfazer (VASQUES, 2008, p. 367-368; CATARINO, 2008, p. 401-405). O segundo plano, de natureza qualitativa, jurídico-tributário, segundo o qual todos os indivíduos devem concorrer para a satisfação dos gastos públicos independentemente dos benefícios futuros que possam vir a obter.

Ao imposto é, portanto, inerente uma ideia de solidariedade, pois quem o paga cumpre um dever de cidadania. O contribuinte paga sabendo que, ao fazê-lo, custeia prestações que aproveitam a terceiros, não lhe restando mais do que a expectativa difusa de beneficiar também do modo como é empregue a riqueza que o estado lhe subtrai (VASQUES, 2008, p. 369; VASQUES, 2004, p. 24; CATARINO, 2008, p. 424).

O produto da relação entre o valor do Nível de Fiscalidade e uma dada realidade proporciona-nos um indicador capaz de definir, em certa medida, um valor percentual da capacidade contributiva de um sujeito ou de um grupo de sujeitos. A maior parte da literatura designa esta relação por sacrifício fiscal ou, ainda, por esforço fiscal (SANTOS, 2011, p. 333; FALCÃO, 2008). Esse rácio (esforço fiscal) pode ser entendido como a medida do peso do imposto no rendimento auferido pelo cidadão em termos médios, comparativamente com a parcela das obrigações fiscais. Quando se pretende formular um indicador de sacrifício fiscal, pressupõe-se que este seja capaz de quantificar a capacidade contributiva geral de um País, de um grupo de sujeitos ou de um indivíduo isolado. Para Albano Santos (2011), quanto maior for a renda *per capita* e de grupo, maior será, presumivelmente, a capacidade contributiva. Posto isso, coloca-se o

problema de quantificar o valor da capacidade contributiva revelada nos anos em análise (2005, 2008 e 2011).

Tabela 5: Contributo percentual e esforço fiscal médio dos agregados

ANOS	RENDIMENTO BRUTO (€) (Y)	IMPOSTO (€) (T)	AGREGADOS (P)	ALÍQUOTA EFETIVA (%)	IMPOSTO MÉDIO (€)
2005	72.171.876.277,00	7.430.000.000,00	4.294.268	10,29	1.730,21
2008	83.801.000.000,00	8.300.000.000,00	4.615.848	9,90	1.798,15
2011	84.545.000.000,00	8.393.000.000,00	4.732.421	9,93	1.773,93

Fonte: Estatísticas da AT – Elaborada pelos autores deste artigo

A Tabela 5 mostra que os valores médios totais arrecadados em imposto de renda (IRS) para os cofres do Estado foram de 10,29%, no ano de 2005, de 9,9% no ano de 2008 e de 9,93% no ano de 2011. Desta forma, pode se concluir que os valores arrecadados médios líquidos de imposto são uma décima parte do rendimento bruto disponível da média dos agregados. Assim, e tendo como pressuposto que a capacidade contributiva dos sujeitos é igual a 100% do valor máximo do rendimento bruto auferido nos três anos, a capacidade contributiva média dos sujeitos foi de 1.730,21 euros no ano de 2005, de 1.798,15 euros no ano de 2008 e de 1.773,93 euros no ano de 2011. Todavia, os resultados obtidos não indicam a renda média paga pelos sujeitos que auferem os menores e os maiores rendimentos, mas apenas dão a conhecer o valor médio nacional. Posto isso, é possível notar agora os resultados apresentados na Tabela 6.

Tabela 6: Esforço fiscal dos grupos Y1 e Y4

DESCRIÇÃO	ANOS	GRUPOS DE RENDIMENTOS	
		Y1	Y4
Imposto (€)	2005	120.000.000,00	4.357.000.000,00
	2008	63.000.000,00	5.163.000.000,00
	2011	60.000.000,00	4.992.000.000,00
Δ Esforço Fiscal (%)	2008-2005	- 47,50	18,50
	2011-2005	- 41,00	14,57
	2011-2008	- 4,76	- 3,31

Fonte: Estatísticas da AT – Elaborada pelos autores deste artigo

Os dados demonstram que o grupo de renda (Y1) apresenta uma queda acentuada da pressão fiscal em todos os anos. Os valores obtidos foram de 47,5% (2008-2005), de 4,76% (2011-2008) e por fim, de 41% (em 2011-2005). Relativamente ao segundo grupo de renda (Y4), e ao contrário do que os dados sugerem com relação ao primeiro grupo, este sofreu um agravamento da pressão fiscal nas duas primeiras variações de 18,5% (2008-2005) e de 14,57% (2011-2005). Contudo, entre 2008 e 2011, este grupo sofreu um desagravamento na ordem de 3,31%.

Ainda assim, estes valores percentuais transmitem-nos escassas informações sobre o sacrifício fiscal realizado entre os primeiros e quartos grupos de renda. Assim sendo, torna-se importante subdividir os conjuntos Y1 e Y4 por escalões e, desta forma, verificar os valores inscritos por escalão e calcular o possível (des)agravamento da carga fiscal existente em cada escalão.

Tabela 7: Esforço fiscal dos escalões que compõem os grupos Y1 e Y4 (m €)

DESCRIÇÃO	ANOS	GRUPOS DE RENDIMENTOS				
		Y1		Y4		
Escalão de Rendimento anual		1-5.000€	5.000-10.000€	50.000-100.000€	100.000-250.000€	+250.000€
Imposto (em €)	2005	28.000.000	74.000.000	2.408.000.000	1.398.000.000	551.000.000
	2008	10.000.000	53.000.000	2.788.000.000	1.735.000.000	640.000.000
	2011	12.000.000	48.000.000	2.880.000.000	1.602.000.000	510.000.000
Δ Esforço Fiscal (%)	2008-2005	- 64,29	- 28,38	15,78	24,11	16,15
	2011-2005	- 57,14	- 35,14	19,60	14,59	- 7,44
	2011-2008	20,00	- 9,43	3,30	- 7,67	-20,31

Fonte: Estatísticas da AT – Elaborada pelos autores deste artigo

Como se pode verificar por meio da Tabela 7, os escalões de renda que compõem os grupos Y1 e Y4 apresentam valores de esforço fiscal bastante díspares entre si. Essa diferença se explica pelo fato de a maioria dos agregados estarem aglomerados no grupo Y1, o qual integra um crescente aumento de agregados sem qualquer tipo de renda anual bruta (há

32.186 novos agregados e uma subida de 126% de 2005 para 2011) e a maioria da renda se concentra nos escalões do conjunto Y4.

Tabela 8: Acréscimo de agregados sem qualquer renda

DESCRIÇÃO	ANOS	Y1
Agregados (P)	2005	25.386
	2008	34.481
	2011	57.572
Δ Agregados	2008-2005	9.095
	2011-2005	32.186
	2011-2008	23.091

Fonte: Estatísticas da AT – Elaborada pelos autores deste artigo

Os dados da Tabela 7 demonstram que há uma elevada disparidade de esforço fiscal entre os vários escalões de renda que compõem os grupos Y1 e Y4. Como se pode verificar, em 2008, o esforço fiscal do escalão mais baixo diminuiu 64,29% comparativamente com 2005. O segundo escalão (5 mil a 10 mil euros) foi igualmente desonerado em 28,38%. O penúltimo escalão foi o mais penalizado, com um agravamento do esforço fiscal de 24,11% por comparação com o ano de 2005, sendo seguido do último escalão, que viu o seu esforço aumentar 16,15%. Por último, o esforço fiscal do escalão de renda entre os 50 mil e os 100 mil euros, foi agravado em 15,78%. Relativamente ao ano de 2011, os valores de esforço fiscal apurados demonstram um agravamento da pressão fiscal sobre o grupo de rendimentos mais baixos (1 a 5 mil euros), na ordem dos 20%, em comparação com o ano de 2008. Porém, o conjunto de rendimentos que variam entre os 5 mil e os 10 mil euros viu o seu esforço fiscal a ser aliviado em 9,43%. A mesma situação se verifica nos dois escalões mais altos de renda, que beneficiaram de um desagravamento na ordem dos 7,67% (100 mil a 250 mil euros) e 20,31% (+ de 250 mil euros). A conclusão mais surpreendente é a de que, no período de 2008-2011, os dois

últimos escalões de renda beneficiaram de um desagravamento do esforço fiscal que é até, conjuntamente, superior ao dos contribuintes do escalão de renda entre os 5 mil e os 10 mil euros.

5.3 Modelos de Esforço Fiscal

Por meio do auxílio de modelos econométricos é possível determinar o valor de esforço fiscal. Os pioneiros teóricos pelo desenvolvimento destas abordagens foram Henry Frank (1959) e Richard Bird (1964) (PEREIRA, 2011, p. 344-346). O índice formulado por Frank resulta da aplicação de um quociente entre o Nível de Fiscalidade e a capitação do rendimento e representa-se por IF (Índice de Frank); por T o total das receitas fiscais obtidas no ano; por Y o Produto Interno Bruto a preço de mercado do respetivo ano em análise, e por P, toda a população existente.

$$F = \frac{(T/PIB_{pm})}{(PIB_{pm}/P)}$$

Figura 3: Índice de Frank
Fonte: Manuel Pereira (2011)

Porém, é importante esclarecer que este indicador tem suscitado algumas críticas. O valor obtido por meio do cálculo do índice é abstrato e apenas se torna interessante se realizar uma análise comparativa em perspetiva temporal. Numa análise temporal, o índice mostra a evolução do esforço fiscal médio do cidadão de um país num determinado período de tempo. Numa outra perspetiva, a visão do índice por meio de uma análise transversal ressalva o confronto e avaliação do esforço fiscal entre cidadãos. Isto é, a fórmula representa, por IFsp, o índice de Frank dos sujeitos passivos, por Tsp, a receita fiscal total do grupo de contribuintes, por RBsp, todo o rendimento bruto anual auferido pelos sujeitos e, por P, o número de agregados do escalão de rendimentos.

Tabela 9: Índice de Frank aplicado aos conjuntos de renda Y1 e Y4

DESCRIÇÃO	ANOS	GRUPOS DE RENDA (€)				
		Y1		Y4		
		1-5.000	5.000-10.000	50.000-100.000	100.000-250.000	250.000+
Índice de Frank (%)	2005	39,07	9,64	26,42	17,92	6,96
	2008	23,00	8,85	34,25	23,86	10,04
	2011	29,39	6,68	31,86	27,73	9,75
Média do EF (%)		30,49	8,39	30,84	23,17	8,91

Fonte: Elaborado pelos autores deste artigo

Tendo em conta os valores obtidos com recurso ao índice de Frank (expressos na Tabela 9), verifica-se que as rendas do primeiro escalão (1 a 5 mil euros) apresentam um maior nível de esforço fiscal em comparação com as redas mais elevadas. Assim, as rendas mais baixas apresentam níveis de esforço fiscal de 39,07% em 2005, de 23% em 2008 e de 29,39% em 2011. Por outro lado, o escalão mais alto de rendas (+ 250 mil euros) apresenta valores de esforço fiscal bastante mais baixos do que os verificados no primeiro escalão, de 6,96% em 2005, de 10,04% em 2008 e de 9,75% em 2011.

Estes valores confirmam a existência de uma acentuada e inexplicável disparidade de esforços entre os diferentes agregados de renda. A disparidade entre os dois escalões foi de 32,11 pontos percentuais em 2005, um valor bastante elevado. No ano de 2008, a diferença entre os grupos de renda reduziu-se para 12,96 pontos e, relativamente ao ano de 2011, a diferença entre os dois grupos aumentou para 19,64 pontos. Todavia, é o segundo escalão de rendas (5 mil a 10 mil euros) que apresenta menores níveis de esforço fiscal nos anos estudados, sendo que é, também, aquele em que os valores de esforço fiscal decresceram nos três anos. Os valores do segundo escalão de renda foram de 9,64% no ano de 2005, de 8,85% em 2008 e de 6,68% em 2011.

Relativamente aos valores médios, o primeiro escalão do grupo Y4 de renda é aquele que apresenta um maior nível médio de esforço fiscal, com um valor de 30,84%, seguido do primeiro escalão de rendimento do grupo Y1, em que o esforço fiscal médio é de 30,49%. O valor médio

mais baixo pertence ao escalão que compreende os rendimentos entre 5 mil a 10 mil euros (8,39%), seguido do escalão que compreende os rendimentos de mais de 250 mil euros, que contém um nível de esforço de 8,91%.

Para testar a validade dos resultados obtidos, recorre-se a um outro índice que foi proposto por Richard Bird. Este resulta de uma variante do índice proposto por Henry Frank. A diferença reside no facto de as receitas fiscais deixarem de ser comparadas com o PIB e passarem a ser comparadas com o rendimento disponível após dedução dos impostos. O pressuposto utilizado para a alteração do índice utilizado por Richard Bird foi o de evitar resultados ilógicos que o cálculo de Henry Frank proporcionava em casos extremos. A fórmula proposta por Bird resulta do indicador de Frank. Designa-se por IB o índice de Bird, por T o total de impostos, por Y o rendimento bruto total do ano e, por P, a população existente na economia, resulta:

$$IB = \frac{(T / (\text{PIB}_{\text{pm}} - T))}{(\text{PIB}_{\text{pm}} / P)}$$

Figura 4: Índice de Bird
Fonte: Manuel Pereira (2011)

Tal como no primeiro índice utilizado, importa sublinhar que este indicador tem também suscitado algumas críticas. Porém, os dois autores não deixam de ter mérito pelo esforço de desenvolverem índices que se configuram como propostas capazes de medir o esforço fiscal, tendo sempre em conta as limitações e uma leitura prudente dos valores extraídos desses indicadores.

$$IB_{\text{sp}} = \frac{(T_{\text{sp}} / (\text{RB}_{\text{sp}} - T_{\text{sp}}))}{(\text{RB}_{\text{pm}} / P)}$$

Figura 5: Índice de Bird (sujeitos passivos)
Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo

A fórmula acima exposta representa a aplicação do índice de Bird a um sujeito passivo ou a um conjunto de sujeitos de um escalão de renda. Caso se tenha em conta IBsp como o Índice de Bird do sujeito ou de um grupo de sujeitos, Tsp como sendo o total de imposto liquidado, RBsp como o rendimento bruto dos sujeitos passivos e P como a representação de um grupo de contribuintes ou de um sujeito passivo, pode-se obter o valor do esforço fiscal realizado pelo contribuinte num determinado ano, ou conjunto de anos, quando é pretendido fazer uma comparação temporal da pressão fiscal.

Tabela 10: Índice de Bird aplicado aos grupos de renda Y1 e Y4

DESCRIÇÃO	ANOS	GRUPOS DE RENDA (€)				
		Y1		Y4		
		1-5.000	5.000-10.000	50.000-100.000	100.000-250.000	250.000+
Índice de Bird (%)	2005	33,65	8,26	27,99	20,96	9,15
	2008	18,87	7,26	34,45	26,58	12,83
	2011	24,10	5,46	32,28	25,20	12,96
Média do EF (%)		25,54	6,99	31,57	24,25	11,65

Fonte: Elaborado pelos autores deste artigo

A aplicação do índice de Bird aos grupos de rendimentos Y1 e Y4 permite-nos obter os resultados que constam da Tabela 10. Deste resulta que as rendas mais baixas (1 a 5 mil euros) continuam a ser fortemente penalizadas, com níveis de esforço fiscal superiores ao escalão mais alto de renda. No primeiro escalão de renda verificou-se um valor de esforço fiscal para o ano de 2005 de 33,65%, ao passo que, para o mesmo ano e para o último escalão, obteve-se um valor de 9,15%, o que resulta uma diferença de 24,50 pontos percentuais.

Para o segundo ano (2008), os dados evidenciam uma queda acentuada de 14,78 pontos percentuais do valor do esforço fiscal do primeiro escalão de renda, para um valor de 18,87%. Porém, para os rendimentos superiores a 250 mil euros, ocorre com uma subida do esforço fiscal em 3,68 pontos percentuais, fixando-se, no ano de 2008, em 12,83%. Este valor é bastante inferior ao do primeiro escalão de renda. Relativamente

ao ano de 2011 ocorre um aumento de 5,23 pontos percentuais de esforço fiscal sobre os contribuintes com renda anual bruta de até 5 mil euros, fixando-se num valor total anual médio de 24,1%. Contudo, para a renda superior a 250 mil euros e tendo em conta os valores obtidos por meio do índice, ocorre uma subida menos acentuada de apenas 0,13 pontos percentuais, obtendo-se neste escalão um esforço fiscal médio anual de apenas 12,96%.

Com relação aos valores médios de esforço fiscal, os dados demonstram que o valor mais alto foi obtido nas rendas compreendidas no escalão entre os 50 mil e os 100 mil euros brutos anuais, com um valor médio de 31,57%. A segunda renda com maior nível de esforço fiscal médio por contribuinte é a do primeiro escalão de renda, entre 1 e 5 mil euros, com um valor médio de 25,54%, seguido das rendas anuais que variam entre 100 mil e os 250 mil euros que apresentam um esforço fiscal médio de 24,25%.

Finalmente, os dados sugerem que o valor mais baixo de esforço fiscal médio foi obtido nos rendimentos anuais brutos que variam entre os 5 mil e os 10 mil euros, com apenas 6,99%, seguido do valor obtido para o escalão máximo de rendimentos, que obteve 11,65%.

6 Conclusão

Para obter resposta à questão colocada utilizaram-se dois parâmetros de análise: o índice de fiscalidade e o esforço fiscal. Cada um deles utiliza técnicas de medição e socorre-se de variáveis diferentes. Enquanto o primeiro recorre à capacidade econômica, o segundo lança mão da capacidade contributiva.

O nível de fiscalidade é um mecanismo de medição dos sistemas fiscais que se baseia numa relação percentual entre o total de receita fiscal e a medida de capacidade econômica. Tal técnica de medição não tende a ter em conta a capacidade contributiva enquanto variável em análise. Consequentemente, dois sujeitos passivos com a mesma capacidade econômica poderão ter capacidades contributivas díspares devido a vários fatores que diferenciam esses sujeitos. Assim, um estudo com esses obje-

tivos requer a análise dos parâmetros do nível de fiscalidade e do esforço fiscal para que se possa extrair conclusões.

As pessoas físicas encontram-se sujeitas ao IRS. Todavia, o esforço fiscal individual nem sempre varia na razão direta da sua capacidade econômica. Os dados sugerem a conclusão de que ele varia, por vezes, em ordem inversa. Os dados evidenciam que contribuintes com a mesma capacidade econômica podem deter níveis de esforço fiscal díspares, por variadas razões.

Acredita-se haver demonstrado que, os sujeitos passivos de IRS se encontram sujeitos a punções fiscais diferentes que não têm uma correspondência direta com o seu escalão de renda. Os resultados obtidos por meio da análise quantitativa efetuada segundo ambos os índices considerados (de Frank e de Bird), evidenciam que o esforço fiscal mais elevado se concentra no escalão que de renda tributável entre os 50 mil e os 100 mil euros brutos anuais. Assim, os resultados apurados demonstram que o escalão com um maior nível de esforço fiscal se encontra no centro da cadeia dos cinco escalões de renda considerados. Isso demonstra que os contribuintes que suportam o maior esforço fiscal no imposto de renda das pessoas físicas português não são necessariamente aqueles que possuem maior ou menor capacidade econômica.

Com efeito, o escalão de renda que detêm o valor mais baixo de esforço fiscal médio obtido é precisamente aquele onde as rendas anuais brutas variam entre os 5 mil e os 10 mil euros. Pelo exposto, fica claro que o nível de capacidade econômica não reflete o nível de esforço fiscal (ver em especial as Tabelas 9 e 10 e Anexos).

Como se demonstra, a taxa de esforço entre os escalões considerados, é muito variável, apresentando flutuações entre grupos de escalões. Os sujeitos passivos enquadrados nos grupos de escalões de renda mais elevados no imposto de renda português, podem ter um nível de esforço fiscal mais baixo do que os contribuintes enquadrados em escalões de renda mais baixos, ou o contrário (ver Tabelas 9 e 10). A progressividade das alíquotas por escalões de imposto (que se transforma num imposto de taxa proporcional a partir do último escalão) resulta em desigualdades dentro do mesmo grupo de sujeitos passivos do imposto. Os dados sugere-

rem que para diferentes escalões tem-se medidas de esforço fiscal díspares e não lineares.

Demonstra-se que a análise do nível de fiscalidade como técnica de medição, por si só não é suficiente para caracterizar a realidade, sendo igualmente necessário atender à capacidade contributiva e conseqüentemente analisar o esforço fiscal dos contribuintes. Assim, verifica-se que dentro de um mesmo universo não se nota um aumento das taxas de esforço fiscal à medida que o escalão de renda bruta aumenta. Como se pode verificar por meio dos dois anexos, o maior esforço fiscal médio concentra-se no sétimo escalão de rendimentos (de 32,5 mil até 40 mil euros anuais) com valores médios de 13,4% (índice de Frank) e de 13,3% (índice de Bird), ou seja, os rendimentos auferidos pela classe média baixa são aqueles mais fortemente tributados. Por outro lado, quando se analisa o esforço médio fiscal despendido pelo último escalão de rendimentos, nos três anos em observação, deparamo-nos com um nível de punção fiscal relativamente baixo, em comparação com os escalões intermédios. Isso sugere que os agregados com maiores rendimentos não são aqueles que sofrem o maior índice de esforço fiscal, pois as taxas médias de esforço que apresentam são de 3,45% por meio do índice de Frank, e de 4,78% pelo índice de Bird.

Confirma-se, finalmente, que a média do esforço fiscal do triénio é crescente do segundo ao sétimo escalão de renda, inclusive, e decrescente do oitavo até ao último escalão. Sinteticamente, os dados sugerem que o esforço fiscal não varia em razão da capacidade econômica revelada. Os resultados obtidos demonstram que não existe uma sintonia entre a ideia teórica de justiça consagrada e os níveis de esforço fiscal dos diferentes grupos de renda analisados.

Referências

ALVES, N.; MARTINS, C. **Mobility and income inequality in the European Union and in Portugal**. Editor: Banco de Portugal: Economics and Research Department. Economic Bulletin. Setembro, 2012.

- ATKINSON, A. B. Income distribution in Europe and the United States. **Oxford Review of Economic Policy**, [S.l.], v. 12, n. 1, 1996.
- AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA [2015]. Disponível em: <<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/>>. <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/>. Acesso em: 11 ago. 2015.
- BLAIKIE, N. **Designing Social Research – The Logic of Anticipation**. 2. ed. Cambridge: Polity, 2010.
- BRYMAN, A. **Social Research Methods**. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- CARREIRA, H. Alguns aspectos sociais, económicos e financeiros da fiscalidade portuguesa. **Análise Social**, [S.l.], v. XXII, n. 90, 1986.
- CATARINO, J. **Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual**. Coimbra: Almedina, 2008.
- CATARINO, J. **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Ministério das Finanças, 2009.
- CATARINO, J. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014.
- CATARINO, J.; GUIMARÃES, V. **Lições de Fiscalidade: Princípios Fundamentais e Fiscalidade Interna**. 3. ed. Coimbra: Almedina, v. 1, 2014.
- COÊLHO, S. C. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DAUDERSTÄDT, M.; KELMTEK, C. Immeasurable Inequality in the European Union. **Intereconomics**, [S.l.], v. 46, n. 1, p. 44-51, 2011.
- DEATON, A. Measuring Poverty in a Growing World (or Measuring Growth in a Poor World), **The Review of Economics and Statistics**. MIT Press, [S.l.], v. 87, n. 2, 2005.

- FALCÃO, M. O mito da progressividade. *In: XVII CONPEDI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008, **Anais...** Florianópolis, Fundação José Boiteux, 2008.
- FARINHA, J. Análise de Rácios Financeiros: uma perspectiva crítica. **Opúsculos do IESF**, Porto: Asa, v. 1, n. 18, 1995.
- FAUSTINO, M. O Imposto de renda das pessoas singulares. *In: CATARINO, J.; GUIMARÃES, V. (Ed.) Lições de Fiscalidade: Princípios Fundamentais e Fiscalidade Interna*. 3. ed. Coimbra: Almedina, v. 1, 2014.
- GOMES, M. L.; LEONARDO P. A. (Org.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- GOMES, O. **Análise Dinâmica das Finanças Públicas**. p. 11, abril de 2012. Disponível em: <<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1392/1/ADFP.pdf>>, Acesso em: 12 set. 2015.
- GREGO, M. Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 4, n. 22, 2006.
- HAUSER, R., BECKER, I. (Ed.). **The Personal Distribution of Income in an International Perspective**. Editora: Springer, 2000.
- JENKINS, S. P. **Changing fortunes: income mobility and poverty dynamics in Britain**. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- JENKINS, S. P.; VAN KERM, P. Trends in income inequality, pro-poor income growth and income mobility. **Oxford Economic Papers**, [S.l.], v. 58, n. 3, p. 531-548, 2006.
- JOUMARD, I.; MAURO, P.; DEBBIE, B. Tackling income inequality: the role of taxes and transfers. **OECD Journal: Economic Studies**, [S.l.], 2012.
- JOUMARD, I.; MAURO, P.; DEBBIE, B. **Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible?** [S.l.], OECD, 2012. (Part 3).
- KOSKE, I.; J. FOURNIER; WANNER, I. Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible?: Part 2. **The Distribution of**

Labour Income, OECD Economics Department Working Papers, n. 925, OECD Publishing, 2012.

LOPES, C. **Quanto custa pagar impostos em Portugal?** Coimbra: Almedina, 2008.

NABAIS, J. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto**, Porto, p. 52, 2010.

OCDE. **Income inequality and growth: the role of taxes and transfers.** Economics department policy note, 9, 2012.

OCDE. **Economic policy reform 2014: Going for growth** interim report. OECD publishing, 2014.

OCDE. **Divided We Stand: Why Inequality Keeps Rising.** OECD Publishing, 2011.

OCDE. **Income Inequality in the European Union.** OCDE Publishing, 2012.

PEREIRA, M. **Fiscalidade.** 4. ed. Coimbra: Almedina, 2011.

POLLITT, C. Approaches to control-the poverty of ‘what’s hot and what’s not. **Public Money & Management**, [S.l.], v. 30, n. 1, p. 7-8, 2010.

RICHARDSON, D.; DENNISS. R. Income & wealth inequality in Australia. The Australian Institute. **Policy Brief**, [S.l.], n. 64, julho, 2014.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011

SANTOS, A. **Finanças Públicas.** Lisboa: Instituto Nacional de Administração (INA), 2011.

SANTOS, A. **Teoria Fiscal.** 2. ed. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – Universidade Lisboa, 2013.

VASQUES, S. Capacidade Contributiva, Rendimento e Património. **Revista Fórum de Direito Tributário**, [S.l.], v. 2, n. 11, 2004.

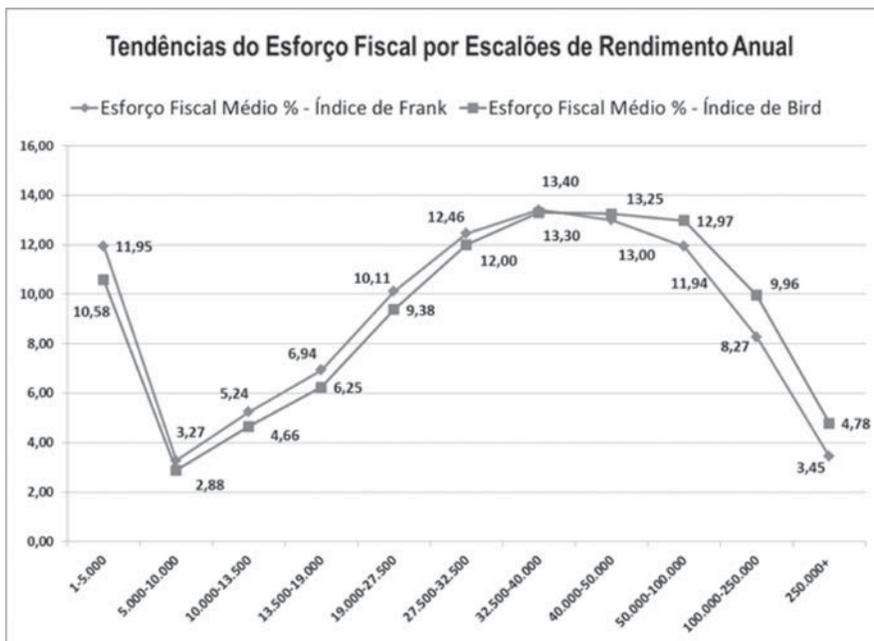
VASQUES, S. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária.** Coimbra: Almedina, 2008.

YIN, R. **Case Study Research: Design and Methods**. 4. ed. London: Sage, 2009.

EUROSTAT. [2015a]. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tsdsc260&plugin=1>>. Acesso em: 2 mar. 2015.

EUROSTAT. [2015b]. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/mapToolClosed.do?tab=map&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tsdsc260&toolbox=types>>. Acesso em: 2 mar. 2015.

Anexo B – Tendências do Esforço Fiscal por Escalões de Renda Anual



João Ricardo Catarino é professor do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa (Portugal), doutor em Ciências Sociais na especialidade de Administração Pública pela Universidade Técnica de Lisboa (Portugal) e mestre em Ciência Política pela mesma instituição.

E-mail: jccatarino@iscsp.ulisboa.pt.

Endereço Profissional: Universidade de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Rua Almerindo Lessa, Lisboa – 1300-663.

Ricardo Manuel de Barboza Moraes e Soares é doutorando em Desenvolvimento Socioeconômico pela Universidade de Lisboa (Portugal), mestre em Ciência Política na especialidade de Administração Pública pela Universidade Técnica de Lisboa (Portugal) e graduado em Ciência Política pela mesma instituição.

E-mail: rsoares@iscsp.ulisboa.pt.

Endereço Profissional: Universidade de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Rua Almerindo Lessa, Lisboa – 1300-663.

