



FISCÁLIA

Revista da DGCI - Direcção-Geral dos Impostos

Setembro 99 / Número 21

A Fiscalidade e a Cidadania

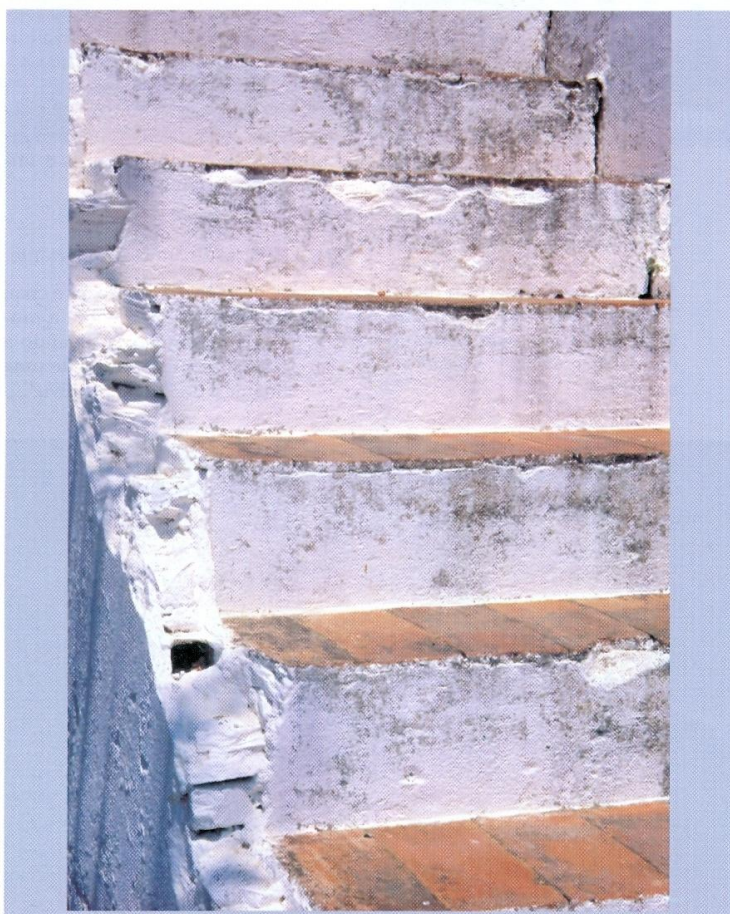
Página 26

O Combate à Concorrência Fiscal Prejudicial

A Fiscalidade e a Cidadania

Por Paulo Jorge Madeira dos Santos

Docente da Escola Superior de Gestão
De Idanha-a-Nova



Resumo

A fiscalidade enquanto complexo de impostos, bem como o conjunto de leis e regulamentos administrativos, assumiu sempre um papel crescente na formação das nações. Deste a «invenção» do direito romano até à democracia fiscal, o imposto assumiu-se como um fenómeno multidimensional, onde para além do papel de recolha de receitas públicas, a componente social e humana assumem um papel de relevo. Numa sociedade cada vez mais individualista e egoísta, são os conceitos de solidariedade e responsabilidade de cidadania, enquanto dever cívico do cidadão, que se assumem como valores morais que sustentam uma sociedade democrática, onde o acto de pagar impostos, não é mais do que uma partilha, uma contribuição para o bem estar social, de uma sociedade moderna na transição para o terceiro milénio. Só a ética poderá sustentar um desenvolvimento sustentado da sociedade.

Introdução

Quando os valores de ética (de moralidade) se encontram em decadência, as pessoas frequentemente buscam ajuda no Estado. Contudo, nas sociedades modernas, o Estado pouco poderá ajudar, quando os cidadãos não apresentam uma postura ética. Não obstante



este manifesto constrangimento por parte do Estado, é claramente afirmado como princípios estruturantes da reforma fiscal para o século XXI, a consensualidade, a estabilidade, a introdução de uma ética de responsabilidade e uma cultura democrática, também ao nível da fiscalidade. Mais se afirma, que em democracia os impostos não podem continuar a ser considerados como mera imposição coactiva e arbitrária do Estado, mesmo quando consagrados na Constituição da República Portuguesa, mas têm de ser encarados, à luz da cultura democrática, como uma forma de partilha, de solidariedade e de responsabilidade. Estes são pois os fundamentos do dever de cidadania que abarca, além dos deveres de ordem cívica ou social, as obrigações fiscais, sem as quais não haveria Estado, orçamento ou despesa pública.

O comportamento íntegro é resultado de uma larga aprendizagem que começa nos primeiros anos da infância, e que para o qual fundamentalmente intervêm conhecimentos, vivências, normas de comportamento e regras. Michael Josephson, na obra *Ethical Issues in the Practice of Accounting*, 1992, descreve os seguintes "Dez Valores Universais": honestidade, integridade, simpatia, cumprimento de promessas, fidelidade, justiça, respeito pelo outros, responsabilidade de cidadania, busca da excelência, e responsabilidade. Portanto, a sociedade como um todo, desde a unidade familiar, ao empresário, passando pelo professor, médico ou polícia, é responsável por formar essa estrutura de valores morais, nos quais se enquadra a responsabilidade de cidadania. E como cidadão, este tem deveres e obrigações, entre eles a contribuição sobre a forma de impostos, para a construção de uma

sociedade mais justa, igualitária, solidária e desenvolvida.

Para sublinhar esta necessidade urgente de reestruturação de mentalidades, mais do estruturas físicas, leia-se as palavras introdutórias aos textos fundamentais da Reforma Fiscal para o século XXI: « Neste sentido, a Reforma fiscal visa, a reforma das mentalidades, de forma que se tome consciência da importância do instituto fiscal, como dever cívico e elemento integrante da cidadania, sem o que dificilmente se combaterá o facto de a actual mentalidade da fuga ao fisco ser socialmente tolerada.»⁽¹⁾

O conceito de cidadania

A cidadania (o *status civitatis* dos Romanos) é o vínculo jurídico-político que, traduzindo a pertinência de um indivíduo a um Estado, o constitui perante este num particular conjunto de direitos e obrigações. Tal vínculo assume, para o Estado, importância fundamental na medida em que é através dele que se define um dos elementos estruturantes – a população. Mas, do mesmo modo, é importante para os indivíduos, pois constitui o seu estatuto jurídico fundamental e primário – a matriz de onde decorrem os seus direitos e obrigações face ao Estado.

A Constituição da República Portuguesa (CRP), logo na sua Parte I, enumera, define e garante os direitos e deveres fundamentais, começando por estabelecer alguns princípios fundamentais, passando depois aos direitos, liberdades e garantias pessoais, de participação política e dos trabalhadores e concluindo com os direitos e deveres económicos, sociais e culturais. De acordo com o princípio da universalidade, descrito no artigo 12.º da CRP, todos os

cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição.

O conceito e origem da fiscalidade

A Fiscalidade pode ser entendida como um complexo de impostos⁽²⁾ que vigoram num determinado espaço territorial bem como o conjunto (sistema) de leis e regulamentos administrativos.

Na Antiguidade, as finanças públicas eram caracterizadas pela reduzida incidência tributária, dada a insignificância relativa das despesas públicas. As receitas públicas eram limitadas aos direitos patrimoniais dos povos vencedores sobre os vencidos.

Na Grécia a concepção dominante da liberdade levou a que, regra geral, as contribuições tivessem carácter voluntário. Basicamente existia apenas um imposto de capitação sobre os estrangeiros livres. O cidadão grego livre, se o entendesse, não pagaria impostos directos, com excepção dos impostos sobre o consumo de géneros.

Em Roma os impostos assentaram no poder ilimitado e incontrolável que o soberano tinha sobre cada um dos súbditos⁽³⁾ (povos dominados), consubstanciados em normas, em certa maneira injustificadas e por vezes desnecessárias. Foram nestes termos que o sistema de impostos nasceu e cresceu a partir da criação e «invenção» do Direito Romano. Posteriormente com a decadência da economia romana, foram criados impostos indirectos, que viriam a ser suportados também, pelos cidadãos romanos e impostos prediais, sobre os haveres de todos os proprietários do império, fossem ou não cida-

dãos. Dispensava-se qualquer associação entre os cidadãos e a tributação. Em termos de matéria fiscal Roma deixou-nos «o imposto como produto e instrumento de opressão, crescendo à medida que se desenvolve a máquina político-administrativa; assente na força pura, sem referência à justiça.»⁽⁴⁾.

Na Idade Média o princípio segundo o qual o homem livre não pode ser forçado ao pagamento de impostos directos manteve-se. Assim os reis, quando esporadicamente necessitavam de fundos além dos recebidos dos seus feudos, pediam aos povos uma voluntária contribuição, após autorização das cortes. Os impostos continuam a aparecer neste período como um recurso excepcional, assente na noção de *mal necessário*, trazido de Roma, de limitação do direito pela força.

Com o advento do liberalismo, a matéria de impostos passou a estar reservada aos parlamentos, cobrindo-se com o manto da legalidade formal, o problema da sua justificação, que vinha por resolver desde os tempos do direito romano. Entretanto Adam Smith estabeleceu as 4 regras que um imposto deve satisfazer, que ainda hoje são a base da moderna fiscalidade: a da justiça – cada um deve ser tributado consoante as suas possibilidades, consideradas segundo um critério de proporcionalidade do imposto; a da certeza – é necessário que os contribuintes possam saber, com segurança, quanto lhes é exigido, legalmente; a da comodidade – exige que os impostos sejam lançados pela forma mais simples, menos onerosa e mais cómoda para os contribuintes; e por último, a da economia – os serviços administrativos que a existência de impostos impliquem não devem ser tão dispendiosos que absorvam uma elevada percentagem do rendimento com estes obtido.

As duas Grandes Guerras do presente século e as crises económicas levaram, juntamente com factores políticos, so-

ciais e económicos, ao aumento do intervencionismo do Estado e, por isso, à necessidade crescente de receitas públicas.

Os objectivos da fiscalidade

Inicialmente o imposto (ou o tributo, numa fase primária anterior ao renascimento, como forma arcaica e não institucionalizada da exigência legítima de impostos, sem contraprestações, pelos detentores do poder político) tinha um único objectivo (a finalidade clássica) o máximo de receita para, com ela, enriquecer o erário público – cobrir *despesas públicas* - mantendo-se esta finalidade reditícia como principal objectivo de qualquer sistema fiscal . Com a revolução industrial, e com o agravamento dos desequilíbrios sociais, surgem problemas de ordem económica e política, que levam à necessidade de realização da justiça entre os cidadãos. Nasceu assim o segundo grande objectivo dos impostos – *justiça social*. Com a liberalização da economia, a internacionalização dos capitais e globalização da actividade negocial, o imposto tornou-se um *elemento promotor do desenvolvimento económico* – ao nível da eficácia (eficiência) na afectação de recursos, da equidade na repartição dos rendimentos e da riqueza e da estabilidade e do crescimento da actividade económica.

Na medida em que a fiscalidade afecta os cidadãos e as empresas (na proporção do ónus que lhes ocasionam), os impostos surgem no contexto da moderna fiscalidade, como um fenómeno multidimensional. Não somente como um simples fenómeno jurídico, económico e político, mas essencialmente como um fenómeno humano e social.

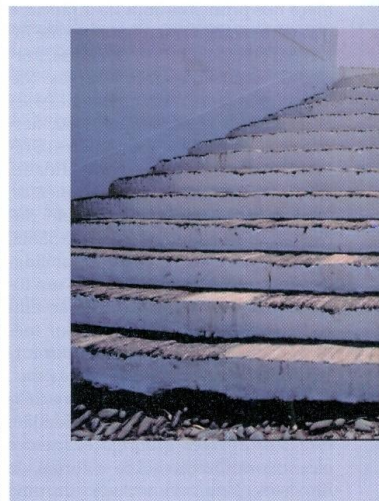
Como fenómeno político, o imposto surge como instrumento da política financeira do Estado que, através da determinação do montante que é necessário exigir a cada cidadão ou empresa,

permitirá financiar as despesas públicas relativamente ao exercício da função política do Estado e execução do programa de acções sócio-económicas planeadas.

Como fenómeno económico, o imposto consiste na privação forçada de bens que são transferidos para o sector público. A política económica pode influenciar o desenvolvimento económico de regiões e sectores de actividade, através da forma como são afectados pelo grau e tipo de transferência efectuada via incentivo fiscal.

Como fenómeno jurídico, o imposto surge fundamentado na Constituição da República Portuguesa, assumindo um papel coercitivo, estruturado na legislação, sob a forma de lei.

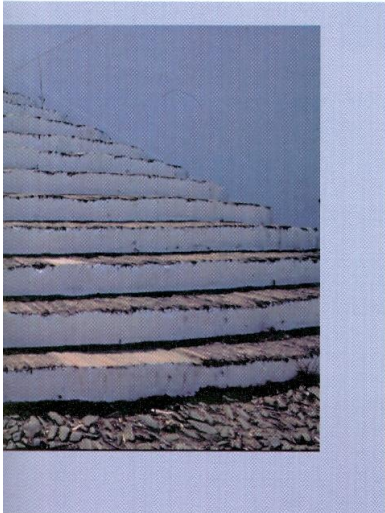
Como fenómeno humano e social, a pessoa (contribuinte) aparece como causa e medida dos impostos. Nesta óptica, pretende-se uma fiscalidade assente numa «*estrutura essencialmente humanista, em que o contribuinte não seja havido dentro da estrutura e da técnica tributária, apenas na concepção fria e abstracta de sujeito de obrigações e direitos, mas antes, e*



predominantemente, na de pessoa humana, vista e tratada sob todos os ângulos de que é susceptível; e que se permita, em relação a ela, na aplicação das leis, uma verdadeira e autêntica subjectivação ou personalização, quer nas obrigações quer na garantia dos próprios direitos»⁽⁵⁾. Segundo Faveiro (1984) esta valorização do contribuinte permitirá a aceitação íntima e pessoal do tributo, como um dever não apenas cívico, mas de consciência, como um verdadeiro imperativo moral.

A Fiscalidade para além do ano 2000

Verificamos que os objectivos e estratégia política relativamente ao sistema fiscal para o futuro assentam nos três objectivos básicos, atrás descritos, nos quais a fiscalidade evoluiu ao longo deste século. O sistema fiscal continuará a ser a principal fonte de receitas (este objectivo é cada vez mais importante, dado que num contexto comunitário, a soberania fiscal tem sido preservada como último instrumento de política económica dos Estados membros).



Um segundo objectivo assenta numa necessidade crescente de reduzir desigualdades, minimizar injustiças e desenvolver a solidariedade, permitindo a criação de condições fiscais para a igualdade de oportunidades, através de uma intervenção fiscal tendente a reduzir as desigualdades pessoais na distribuição da riqueza, funcionais e regionais. São exemplos, a suspensão de regimes fiscais e a não incidência de imposto, que resultam do afastamento dos princípios da generalidade (o imposto é pago igualmente conforme a capacidade individual) e da universalidade (toda a riqueza deverá ser tributada independentemente do indivíduo que a possui). Tendo em vista reduzir desigualdades na sociedade portuguesa, é preciso proceder a uma redistribuição da carga fiscal que, passa por exemplo, num desagravamento da fiscalidade que incide sobre os estratos sociais mais desfavorecidos, redução do nível das isenções⁽⁶⁾ ao nível da tributação de pessoas colectivas, uma eficaz articulação do sistema fiscal com as políticas sociais, etc.

Um terceiro objectivo tem a ver com a concepção de um sistema fiscal que promova o desenvolvimento económico-social que, a título de exemplo, deverá passar pelo reforço da competitividade das empresas (através de medidas de apoio ao investimento, em particular em regiões menos desfavorecidas, crescimento do emprego, reforço da capitalização e autofinanciamento das PME's), incentivos fiscais à fixação de mão-de-obra qualificada em zonas menos favorecidas, redução da carga fiscal e da burocracia incidente sobre as PME's de forma a harmonizar a fiscalidade ao nível comunitário, promovendo um desenvolvimento da competitividade empresarial num ambiente de neutralidade fiscal.

É fundamental num sistema fiscal moderno, que a simplicidade da fiscalidade, na clareza dos seus textos, se una à

desburocratização, aliando a eficiência à eficácia com o mínimo de custos para o cidadão e a empresa. Numa sociedade da informação em que o «cliente é rei» deve a administração fiscal pensar em prestar ao seu contribuinte um serviço de qualidade, que justifique a atenção que as obrigações fiscais suscitam.

Cidadania e democracia fiscal

O conceito de democracia fiscal passa por inserir o conceito de democracia no âmbito do instituto fiscal, como forma de uma ética de responsabilidade, onde o imposto se assume como um exercício da cidadania e não uma imposição feita pelo poder ou pela força, sobre quem não consegue fugir às obrigações fiscais, socialmente toleradas. Neste contexto são elementos desta prática democrática, e no âmbito do Acordo de Concertação Estratégica: A Lei Geral Tributária, a regulamentação do Estatuto do Defensor do Contribuinte, simplificação e desburocratização do processo tributário, maior articulação no aparelho fiscal ao nível da coordenações dos diversos organismos da administração fiscal, melhoria dos procedimentos e declarações dos contribuintes, política de qualidade de atendimento ao público, lançamento do cartão de contribuinte electrónico, entre outras.

Fraude fiscal, ética, responsabilidade e cidadania

Para que os objectivos da fiscalidade moderna se concretizem é necessário estabelecer e implementar um eficaz sistema de medidas na luta contra a evasão e fraude fiscal. Esta conduz à violação do princípio da igualdade tributária, do princípio da universalidade e do princípio da legalidade do imposto (provocado pelo desvio de carga fiscal e aumento das taxas devido a diminuição das receitas). Originando



uma evidente distorção da concorrência (quem não paga impostos financia-se no Estado gratuitamente) e, não menos importante, uma redução de receitas determinantes no equilíbrio orçamental de Estado.

São apontadas diversas razões que levam o contribuinte a incorrer em evasão ou fraude fiscal: de ordem política - desmotivação dos contribuintes em pagar impostos, por não reconhecimento da política de gastos públicos; de ordem psicológica e ética - cultura do povo e indulgência social, reprovação ou admiração face ao acto de fugir aos impostos; de ordem económica - relação custo/benefício de fuga ao imposto comparado à sanção de violação; de ordem técnica - grau de complexidade do sistema fiscal, quanto mais complexo, maior o incentivo à fraude. Instabilidade legislativa convida ao fraude. Como afirma António Carlos dos Santos (SEAF), «a fraude não é, porém, uma mera questão económico-financeira, tal como a fiscalidade, é sobretudo uma questão ético-jurídica e uma questão política.»⁷⁷. Destaca-se nesta afirmação, o plano ético, dentro do qual o não cumprimento das normas fiscais rompe com o princípio moral de uma sã afirmação de cidadania, em que assenta uma sociedade moderna. Aliás, os valores éticos fornecem os alicerces nos quais a civilização existe. Sem estes alicerces, a civilização colapsa.

Três tipos de medidas são apontadas na luta contra a fraude e evasão fiscal: aumento da severidade dos castigos, aumento da probabilidade de tributação ou redução das taxas.

É verdade que esta luta contra a evasão e fraude fiscal, ou seja, contra a falta de cidadania, assenta num quadro complexo de medidas de carácter jurídico, administrativo e tecnológico. Mas sem uma mudança de mentalidades, que passa de uma forma estrutural, por uma «interiorização de uma conduta cí-

vica na escola»⁷⁸ e tendo presente que «senão houver um risco elevado para a maior parte dos comportamentos fraudulentos, estes vão continuar a ocorrer»⁸⁰, o cenário actual em nossa opinião pouco se alterará; bem pelo contrário, com a degradação dos valores morais tenderá a agravar-se, fazendo prever o alarga-



mento da «Tolerância Zero» à fiscalidade. Para atestar a dificuldade de implementar o conceito de cidadania, refira-se, a título de exemplo, que foi necessário criar ao nível comunitário um código de conduta no domínio da fiscalidade de empresas⁸¹, para lutar contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal, entre os diversos Estados membros. Podemos ainda apontar como exemplo de dificuldade de implementação de uma conduta de ética, a razão apresentada no preâmbulo da Directiva comunitária 91/680/CEE (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) para a não apresentação do sistema comum de tributação sobre o consumo baseado no princípio de tri-

butação no país de origem: falta de confiança entre os Estados membros.

É esta falta de confiança que a administração fiscal deverá conquistar junto do contribuinte. O contribuinte (cidadão) precisa sentir que o seu contributo para o bem estar social é, de facto, eficientemente utilizado na edificação de um Estado nação justo solidário e igualitário.

Por isso a transformação das mentalidades, também não poderá ser imposta, somente por uma qualquer e simples reforma fiscal. Mas é antes um processo lento, sistemático e progressivo no sentido de promover a unidade familiar, o sistema de ensino básico de educação (de forma a integrar nos sistemas de ensino, a educação do dever cívico que as obrigações fiscais representam), a formação do cidadão, na promoção de uma imagem cívica, de responsabilidade e cidadania, transmitida através das diversas organizações sócio-educativas. Estes conceitos são incompatíveis com a corrupção nas instituições públicas e privadas, com os escândalos e maus exemplos de ética e responsabilidade vindos de figuras públicas responsáveis, pois não se educa um filho com maus exemplos.

Em jeito de *post-scriptum*, podemos concluir que com a crescente integração e globalização das actividades económicas, humanas e sociais, com a utilização maciça de tecnologias cada vez mais complexas, é cada vez mais difícil através da legislação e controlo estatal, travar o mau uso daquelas. Só a ética e uma preocupação crescente com a promoção constante dos valores morais poderá minimizar dificuldades presentes e futuras nesta matéria. Pois sem ética ninguém acredita em ninguém e, a civilização entendida como tal, colapsa.

Notas

^①Ministério das Finanças (1998). *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Livraria Almedina, pp. 5.

^②Prestação unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado ou outros entes públicos, com vista à realização de fins públicos. A definição de imposto encerra em si mesmo um carácter obrigacional, patrimonial, legal, unilateral e titular de entidades que exercem funções públicas para satisfazer os seus fins próprios. De acordo com Vítor Faveiro (1984), a palavra «imposto» é utilizada inicialmente com um sentido gramatical *adjectivo*, significando a qualidade da exigência de um certo comportamento ou acção, convertendo-se mais tarde em realidade *substantiva*, expressando a própria instituição legal objectiva que impõe

aos cidadãos esse comportamento específico sob pena de violação da ordem jurídica.

^③ Com o aumento das conquistas, Roma permitia aos vencidos a fruição do solo provincial, em troca de um tributo periódico. Assim se assegurava a cobertura das despesas públicas da cidade imperial.

^④ Campos, Diogo e Campos, Mónica, Campos (1997). *Direito Tributário*, Livraria Almedina, pp. 75.

^⑤ Faveiro, Vítor (1984). *Noções Fundamentais De Direito Fiscal Português*, Vol I, Coimbra Editora, pp.134.

^⑥ Aliás é no sentido da eliminação da maior parte das isenções, não incidências ou incentivos inadequados, de forma a aumentar a base tributação, que

assentam as orientações comunitárias em matéria fiscal.

^⑦ Ministério das Finanças (1998). *Op. Cit.*: pp. 178.

^⑧ Ministério das Finanças (1998): *Op. Cit.*: pp. 181.

^⑨ Conclusões do conselho ECOFIN de 1 de Dezembro de 1997 em matéria de política fiscal

Referências

Ministério das Finanças (1998). *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Livraria Almedina.

Campos, Diogo e Campos, Mónica, Campos (1997). *Direito Tributário*, Livraria Almedina.

Faveiro, Vítor (1984). *Noções Fundamentais De Direito Fiscal Português*, Vol I, Coimbra Editora..

