

innovar
iLab
conhecer pensar
investigar

INOVAÇÃO SOCIAL NOS DOMÍNIOS FINANCEIRO, TRIBUTÁRIO, DA SEGURANÇA
SOCIAL E DA ECONOMIA SOCIAL

**DESOBEDIÊNCIA CIVIL:
A SUA IMPORTÂNCIA
&
OS IMPOSTOS NOS NOSSOS DIAS**

DIOGO RAPOSO

Paper n.º 4/IJW/iLab/Cedis/2017

SETEMBRO 2017

ISSN 2184-0970

Citação como: RAPOSO, Diogo. *Ensaio sobre a Desobediência Civil: A sua importância e os impostos nos nossos dias*. Paper n.º 4/IJW/iLab/Cedis/2017, disponível em <http://ilab.cedis.fd.unl.pt/workingpapersjunior/>

**ENSAIO SOBRE A DESOBEDIÊNCIA CIVIL:
- A SUA IMPORTÂNCIA & OS IMPOSTOS NOS NOSSOS DIAS**

**FISCAL DISOBEDIENCE:
- ITS IMPORTANCE & TAXATION TODAY**

DIOGO RAPOSO¹

RESUMO

Num mundo em que o Direito Fiscal sofre constantes e perpétuas mutações, há uma temática que tem aflorado com frequência revelando-se indiferente a este quadro instável que marca o universo tributário – a resistência fiscal. Importa analisar esta figura e decifrar as razões que levam os contribuintes à desobediência civil.

PALAVRAS-CHAVE:

- Impostos
- Princípios tributários
- Resistência fiscal

ABSTRACT

In a world where Tax Law suffers constant and perpetual mutations, one can witness a recurring theme that reveals itself indifferent to this unstable universe – tax resistance. It is of the utmost importance to analyse this concept and unravel the reasons behind taxpayers resorting to civil disobedience.

KEY-WORDS:

- Taxes
- Tax principles
- Tax resistance

ESQUEMA DO ESTUDO

1. Introdução
2. O papel do Estado
3. O papel dos impostos
4. A resistência fiscal
5. Conclusão

¹ Estudante na FDUNL e Investigador do iLab – *Laboratório de Ideias sobre a Inovação Social nos domínios financeiro, tributário, da segurança social e da economia social*, pertencente ao CEDIS - Centro de Investigação & Desenvolvimento em Direito e Sociedade. Faculdade de Direito da Universidade NOVA de Lisboa – Campus de Campolide, 1099-032 Lisboa. d.raposo@outlook.pt

1. Introdução

Em 1849, quando Henry-David Thoreau completou a sua obra *A Desobediência Civil*, instalou-se uma profunda mudança no nosso mundo que levaria a alterações radicais na nossa perceção sobre os impostos. Esta obra foi uma afirmação intrépida contra um governo escravagista que se afastou da proximidade fundamental com os seus cidadãos; foi um apelo à necessidade de dar prioridade aos nossos pensamentos individuais e à nossa consciência em detrimento do mandato unilateral da lei, criticando as instituições sociais e políticas de governação da altura. Acima de tudo, foi das mais importantes posições sobre a resistência fiscal e os limites dos impostos.

Hoje, passados mais de 150 anos desde que Thoreau primeiro escreveu sobre o assunto, importa analisar de que forma pode um cidadão resistir ao Estado, e se essa resistência se assemelha ao que propôs o autor - uma objeção de consciência legítima, *maxime* uma arma de combate à intervenção injusta do Estado. Para o efeito, analisaremos o papel dos impostos na nossa sociedade e os seus limites, bem como a função do Estado na relação de poderes inerente à tributação, e, por último, faremos uma breve reflexão sobre se ainda será possível considerar que a figura da resistência fiscal tem relevância nos nossos dias e de que modo tem vindo a evoluir.

2. O papel do Estado

Ora, qual o papel fiscal do Estado numa sociedade e que princípios regem a sua atividade? De forma muito sumária, o Estado desenvolve uma atividade financeira caracterizada pela realização das despesas derivadas da satisfação das necessidades coletivas e pela arrecadação das receitas para a cobertura dessas despesas. A arrecadação de receitas reconduz-nos ao Direito tributário em geral, leia-se, o direito das contribuições, taxas e impostos. É precisamente em sede de direito dos impostos que o papel do Estado é predominante. É ao Estado (isto é, aos Parlamentos democraticamente eleitos) que está atribuída a criação e regulamentação dos impostos. Mas o poder de criação de impostos não é um poder ilimitado, e concorrem com ele vários princípios que cristalizam a dicotomia entre uma atuação permitida e proibida.

Conforme vem estabelecido no artigo 103º da CRP, o Estado garante três princípios fundamentais relativamente aos impostos: o princípio da legalidade, o princípio da igualdade e o princípio da não retroatividade da lei fiscal². Assim, o Estado assume três princípios como vetores limitadores da sua atuação, e atribui ao contribuinte uma

² Manuel Henrique de Freitas Pereira, p. 155 e ss.

margem de segurança contra o seu funcionamento. Foquemo-nos nos princípios da legalidade e da igualdade para entender com maior precisão os limites que determinarão que a atuação do Estado é proibida.

Por um lado, o princípio da legalidade fiscal (consagrado nos artigos 103º e 165º/1/i) da CRP) tem na sua base a ideia de autoimposição dos impostos (autotributação), segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes. Num estado de Direito democrático, o poder legislativo encontra-se nos cidadãos que elegem um Parlamento para os representar. Esta ideia de autotributação desdobra-se em dois aspetos. Primeiro, no princípio de reserva de lei formal, e, segundo, no de reserva material. Naquele, há uma intervenção de lei parlamentar implícita, ou seja, só a AR pode legislar sobre matérias dos impostos³. Neste, estamos perante uma exigência de que a lei contenha a disciplina tao completa quanto possível da matéria reservada, isto é, dos elementos essenciais do imposto (a saber – a incidência, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes)⁴.

Assim, só a lei é fundamento da atividade da administração, sendo em face dela que se pode aferir da validade dos atos praticados pela administração fiscal – só a lei pode legitimar qualquer atividade tributária e esta, quando desenvolvida, tem de lhe ser conforme. Esta reserva de lei tem um conteúdo mais profundo subjacente: é através dela que se materializa o princípio da segurança jurídica e da confiança dos particulares. Como salienta Alberto Xavier, a reserva de lei “traduz-se mais concretamente na suscetibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhes serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar”⁵. É através da lei que a AT demarca a sua atuação e é tendo-a como referência que os cidadãos podem fiscalizar a sua atuação.

Em segundo lugar, o princípio da igualdade tem na sua base a ideia de generalidade ou universalidade: de acordo com o artigo 13º da CRP, estabelece-se no seu nº1 que “todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”. Este preceito, traduzido em termos fiscais implica que todos estão adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos (generalidade) e esse dever deve ser aferido por um mesmo critério, o critério da capacidade contributiva (uniformidade). Exige-se, pois, que os indivíduos nas mesmas condições paguem os mesmos impostos, e, paralelamente, que os indivíduos

³ Salvo autorização ao Governo, que tem de definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, segundo o artigo 165º/2 da CRP.

⁴ Artigo 103º/2 da CRP.

⁵ Alberto Xavier, p.117 e 118.

que disponham de diferentes capacidades contributivas contribuam na proporção dessa diferença. Conforme defendeu Sá Gomes, estamos aqui perante duas funções – uma função garantística, no sentido de que só devem ficar sujeitos a tributação os que podem pagar impostos e uma função solidarística, no sentido de que, desde que tenham capacidade contributiva, todos devem pagar impostos na medida dessa capacidade⁶.

Note-se, ainda, que o texto fundamental Português consagra, no artigo 81º/b), como encargo principal do Estado, “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”. Este princípio vai no sentido tanto da maior tributação na medida em que suporta a progressividade dos impostos, como também no sentido inverso da menor tributação em que fornece a concreta medida dos mínimos existenciais a ter em conta no direito dos impostos⁷. Daqui decorre que qualquer excesso na tributação será, evidentemente, suscetível de reação dos contribuintes através de um meio judicial adequado para fazerem valer as suas garantias e os seus direitos. Nas palavras de Cabrita Neto, “justifica-se assim, no âmbito tributário, a existência de um sistema processual próprio, incluindo uma organização judiciária adequada”⁸. Ora, é evidente que qualquer violação dos princípios enunciados *supra* atribui ao contribuinte o direito de reação através dos tribunais competentes, munidos dos princípios do procedimento tributário⁹. Mas isso aplicar-se-á para casos de violação expressa da AT na sua atuação ou até do legislador aquando a génese da lei fiscal. Diferentemente, como deverá o contribuinte reagir quando a violação não é diretamente inconstitucional, mas ultrapassa os limites da tributação?

Impõe-se que façamos uma pequena reflexão. Ficou visto que o Estado está limitado na sua atuação por vários princípios fundamentais (e constitucionais). É o cidadão que atribui a um determinado círculo de indivíduos o papel de o representar num Parlamento e desenvolver uma política económica conforme os seus interesses, isto é, o papel de determinar quais as despesas que serão efetuadas com as receitas arrecadadas para promover o Estado social. É a AR, em última análise, que irá desenvolver os elementos essenciais do imposto, e são os cidadãos que, por sua vez, elegem a AR. Como entender, então, que a resistência fiscal exista? Parece contraditório que o órgão legitimado pelos cidadãos veja os mesmos resistir-lhe. O problema reside na discrepância entre o que o cidadão projeta como o que irá ser o funcionamento do Estado (a sua situação utópica de funcionamento de governo) e a situação real existente. O Estado democrático funcionará tanto melhor quanto maior for a transparência entre governo e cidadão e, conseqüentemente, quanto maior for a confiança dos contribuintes na boa organização

⁶ Nuno de Sá Gomes, in “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, n.º 174, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais;

⁷ Ou seja, despesas com a habitação, a saúde, a educação e a segurança social.

⁸ Serena Cabrita Neto, p. 9.

⁹ Artigos 54º e 55º LGT.

da receita pública por parte do Estado – e isso dependerá em larga medida de como os impostos funcionam.

3. O papel dos impostos

Assim, qual o papel dos impostos na nossa sociedade? Serão meros deveres de cumprimento cívico, uma prestação unilateral coercivamente devida ao Estado¹⁰ sem que vejamos nenhuma contrapartida direta na nossa esfera jurídica? Ou serão figuras imprescindíveis criadas pelo Estado que nos influenciam em todos os aspetos?

Os impostos atuais são um preço: o preço que se paga para ter a sociedade em que vivemos¹¹, assente na ideia de liberdade, no prévio reconhecimento dos direitos e garantias fundamentais dos indivíduos que a compõem.

Estamos perante a ideia de solidariedade social em que para o Estado ver o seu funcionamento potenciado de forma plena tem de recorrer a dinheiro gerado pelas receitas públicas e impostos. Para acedermos ao vasto e complexo leque de vantagens que o Estado nos oferece temos de contribuir para a construção desse repertório de vantagens. Acontece que, muitas vezes, o cidadão sente que o elo que o liga ao Estado está distorcido – vê-o infiltrar-se no seu património e a empregar o seu dinheiro em finalidades que ele nem compreende. Vê o seu rendimento violado e sente-se empobrecido enquanto simultaneamente vê as fortunas de figuras de cargos públicos sob investigação criminal mencionadas no noticiário, e pensa: será que foi para ali que foi parar o meu dinheiro?

O cumprimento e o consentimento são figuras que têm de ser construídas e cimentadas, pois as pessoas não são conformadoras por natureza¹². Cada sistema de governo tem de procurar que os impostos sejam aceitáveis, justos e úteis para a comunidade, porque se sabe que, *a priori*, ninguém quer ver o seu rendimento reduzido voluntariamente. O ser humano é um animal social segundo Aristóteles, mas só aprendeu a viver numa sociedade solidária ancorada no princípio de um estado de Direito liberal e democrático há muito pouco tempo. A grande maioria dos contribuintes aceitará sem problema cumprir os seus deveres fiscais quando virem o seu sistema fiscal¹³ como uma troca aceitável pelas vantagens que esse alcança. Esta visão positiva do sistema fiscal depende,

¹⁰ Para a primeira aproximação desta noção, v. Gaston Jèze, p.36.

¹¹ José Casalta Nabais, p.131 e ss.

¹² Nicolas Delalande e Romain Huret, p.302.

¹³ Entendendo sistema fiscal aqui como o conjunto de impostos existentes num certo espaço, ou seja, a legislação normativa vigente.

naturalmente, da forma como ele se configura, nomeadamente nas suas vertentes de equidade, simplicidade e eficiência económica¹⁴.

Deste modo, é unânime considerar que os impostos são essenciais para o desenvolvimento da sociedade como a conhecemos hoje e que todos temos (e devemos) contribuir na medida do que nos é possível. Mas quais os limites dos impostos e a partir de quando é que o contribuinte vê a sua confiança no sistema fiscal frustrada ao ponto de o incentivar a recorrer à resistência fiscal?

Do confronto entre o nível de fiscalidade efetivo e o nível de fiscalidade potencial¹⁵ deriva a noção de esforço fiscal; esta é a relação entre as receitas fiscais efetivamente cobradas num dado país e a capacidade tributária¹⁶. Deste modo, se um Estado cobra receitas a mais a uma população com pouca capacidade tributária, estará a esforçar os contribuintes de forma perigosa. A título mais ilustrativo, a curva de Laffer demonstra que, a partir de certo nível, as subidas das taxas de tributação diminuem as receitas fiscais. Isto deve-se a dois fatores: de um lado aritmético, aumentar as taxas de imposto resulta num aumento das receitas fiscais. De outro lado económico, um aumento de taxas tem sobre os agentes um efeito de substituição, que reduzirá a oferta dos fatores de produção e oferta de bens e serviço, diminuindo as receitas fiscais¹⁷. A partir de certo ponto na curva, os efeitos cruzam-se, e o efeito económico sobrepõe-se ao aritmético, gerando uma descida das receitas fiscais. Ora, o momento exato em que um país atinge esse limite é uma incógnita teórica, só sendo verificável empiricamente, mas a teoria desenvolvida por Laffer permite-nos fazer um juízo de prognose póstuma que permitirá aferir o momento preciso em que se verificou o cruzamento dos fatores económicos e aritméticos.

Chegamos, assim, à conclusão sobre os limites dos impostos: a tributação não poderá desrespeitar a capacidade contributiva de cada contribuinte, e, em última análise, não poderá exceder o ponto máximo da curva de Laffer, sob pena de ver as suas receitas diminuírem. Questão seguinte que se coloca é a de saber quando um Estado desconsidera estes limites, quais as reações adequadas dos seus contribuintes? Será que o acesso aos tribunais estaduais resolve a questão conforme vimos anteriormente para o caso da violação dos princípios constitucionais? É precisamente sob o espectro da reação a atuações abusivas que nasce a questão da resistência fiscal.

4. A resistência fiscal

¹⁴ Adam Smith, p.485 e ss, e Manuel Henriques de Freitas Pereira, p.70 e ss.

¹⁵ Manuel Henriques de Freitas Pereira, p. 361.

¹⁶ Roy W Bahl, p.570 e ss.

¹⁷ Manuel Henriques de Freitas Pereira, p. 77.

A resistência fiscal é uma figura transversal a todos os sistemas de governo, existência ínsita à noção de regimes opressivos e abusivos que desconsideram o sujeito passivo como verdadeiro elemento da relação jurídico-fiscal, e dão predominância à vontade de gerar receita independentemente das repercussões sentidas pelos contribuintes.

A resistência fiscal pode ser definida como o ato através do qual um contribuinte (ou grupo deles) se recusa a entregar o imposto devido ao Estado, fundamentando essa recusa num interesse legítimo que entende estar sobreposto ao interesse visado pelo Estado de obter receita. A resistência pode consistir tanto em práticas individuais ou coletivas, sendo, no entanto, de realçar que a resistência coletiva tem um impacto manifestamente superior à da simples prática individual.

A resistência fiscal é um evento produtivo que desafia os meios e fins do poder governativo, obrigando-o a ser revisto e reconsiderado¹⁸; na sua essência, estamos perante um conceito poderoso que funciona como a última barreira entre os direitos e garantias dos contribuintes contra atuações abusivas do Estado. Levado ao extremo, é uma figura que permite mudar a orientação político-social do Estado e levá-lo a reformular a sua intervenção. A sua existência remonta aos tempos dos Romanos, altura em que os Zelotes se recusaram a pagar imposto a um imperador pagão, sustentando que isso seria uma traição a Deus, verdadeiro Rei de Israel, e tem evoluído desde então, metamorfoseando-se constantemente, envergando-se à altura consoante o tempo em que é suscitada. Exemplos mais recentes incluem a revolta fiscal na Argentina¹⁹ na segunda metade do século XX e o movimento de resistência feminino no Reino Unido, o *Women's Tax Resistance* no início do século XX. O *WTR* evidenciou o resultado de uma resistência coletiva no seio do movimento sufragista – como afirmou Beatrice Harraden em 1913, “é uma culminação da injustiça do Governo pedir que se pague um imposto sobre o rendimento obtido com a nossa inteligência quando o mesmo Governo recusa a considerar-nos elegíveis para votar”²⁰.

Mas os exemplos que foram dados são exemplos de uma resistência fiscal bem-sucedida, com resultados posteriores claramente influenciados pelo impacto da mesma. No entanto, nem todas as tentativas de resistência culminam numa profunda mudança do sistema político. De facto, atente-se na família Beerepoot, da Tasmânia: recusam-se a pagar impostos sobre um imóvel há sete anos, amealhando uma dívida de quase oito mil euros porque consideram que o terreno em questão pertence apenas a Deus e não querem

¹⁸ Janet Roitman, p.8.

¹⁹ V. Marcelo Bergman, in “*Tax Reforms and Tax compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina*”.

²⁰ Numa entrevista dada ao *The New York Times*, a 3 de maio de 1913.

reconhecer devoção a nenhum falso Deus que não Ele²¹. Este exemplo serve não só para divertir um leitor leigo em matéria fiscal, mas também para realçar que a resistência fiscal só tem um impacto significativo quando munida de bons fundamentos e uma adesão generalizada, não somente um ato individual isolado.

A propósito dos atos individuais, surgiram em Portugal várias reclamações ao Provedor de Justiça que tentaram erroneamente suscitar a questão de resistência fiscal com base no artigo 21º da CRP. Nos casos em questão, procuraram vários contribuintes o não pagamento de impostos com base em estarem desempregados²². Ora, a esta questão veio o Provedor entender que não se tratava de qualquer ação ou omissão ilegal ou injusta dos poderes públicos, pelo que não se pode exercer o direito de resistência consagrado no artigo 21º da CRP face à obrigação de pagar impostos. De acordo com o Provedor e na linha do que o STA já decidiu²³, é legalmente proporcionada aos contribuintes a possibilidade de acederem aos tribunais para verem reconhecidos os seus direitos através da oposição à execução fiscal²⁴. Assim, o fundamento da invocação da resistência fiscal tem de ser uma atuação de tal modo injusta ou ilegal que não seja remetida a uma mera oposição à execução; temos de estar perante uma situação de tal modo atentatória à capacidade contributiva dos contribuintes e de tal modo violadora dos limites dos impostos que seja permitido um recurso direto à resistência fiscal sem o qual o problema dificilmente se resolveria. Em Portugal, o movimento contra o aumento da Taxa Social Única dos trabalhadores e diminuição da mesma para os empregadores (em 2012) reuniu milhares de protestantes contra a austeridade; uma medida vista como claramente inaceitável levou à criação da Contribuição Extraordinária de Solidariedade como alternativa, bem como a redução de oito escalões de IRS para apenas cinco.

Impõe-se que se aborde o tema da evasão e fraude fiscais. Numa primeira vista pode-se considerar que a evasão e a fraude fiscais constituem uma verdadeira resistência fiscal. Por um lado, poderíamos considerar que estaríamos a reagir à AT sem recorrer aos tribunais e a fazer valer os nossos direitos individualmente sem as problemáticas inerentes aos trâmites dos processos judiciais. Por outro lado, porém, importa frisar que essa seria uma conceção errónea e precipitada. A evasão e fraude fiscais, na sua essência, levantam mais problemas que resolvem.

Sucintamente, a evasão fiscal é a situação em que o contribuinte pratica atos que têm por objetivo a diminuição dos impostos a pagar, aproveitando-se de lacunas da lei ou

²¹ “Não pagam impostos porque a terra é de Deus”, in Diário de Notícias, 14 de março de 2017.

²² Para leitura do ofício completo, v. http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/Oficio_Impostos_pagamento_desempregados.pdf.

²³ Ac. do STA n.º 1108/03, de 7 de Abril de 2005.

²⁴ Artigos 149º e ss do CPPT.

disposições deficientemente formuladas para atingir fins diferentes dos que o legislador tinha em mente. Na mesma linha, a fraude fiscal apresenta-se como uma figura mais grave em que estamos perante uma violação direta da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar à liquidação ou pagamento do imposto²⁵.

Estas figuras causam uma erosão significativa das receitas fiscais do Estado, uma distorção do princípio da equidade e um relaxamento da dimensão de cidadania que deve caracterizar a vida em sociedade. Conforme vimos *supra*, a fuga aos impostos é determinada pela própria existência destes e pelo natural desejo por parte dos cidadãos de minimizar o efeito da tributação que sentem no seu rendimento. São várias as causas que originam a evasão e fraude fiscais²⁶, mas tem especial relevo as causas políticas e económicas. Ora, entre as causas políticas incluem-se os casos em que a política orçamental de um dado Estado não assegura uma efetiva igualdade de todos os contribuintes perante o fisco. A defeituosa tributação equitativa (não tributar de forma idêntica as pessoas com idêntica capacidade contributiva) e a violação do princípio da neutralidade são causas de peso para justificar a evasão e fraude fiscais. Com efeito, uma política orçamental ou fiscal que esteja diretamente propositada a influenciar comportamentos está desde logo suscetível de reações negativas por parte dos contribuintes visados. Veja-se, por exemplo, o caso do imposto sobre o tabaco: historicamente, a motivação principal para a tributação do tabaco foi a eficiente criação de receita governamental. A pouca elasticidade da procura de tabaco, o reduzido número de produtores e o elevado número de consumidores fazem com que o tabaco seja um produto atrativo para tributar²⁷. No entanto, nos últimos anos o imposto sobre o tabaco tem tido um impacto cada vez mais reduzido (aprofundar-se-á adiante). Os contribuintes, sentindo-se diretamente visados pelo Estado, procuram uma alternativa menos dispendiosa (contrabando, por exemplo) e contornam o objetivo do Estado de gerar receita por essa via. A propósito deste pensamento surge então a causa económica da evasão e fraude fiscais: o contribuinte norteia-se por um simples cálculo económico - se os benefícios que retira destas práticas forem superiores ou compensarem os inconvenientes do risco de ser descoberto, maior será a tendência de recorrer à evasão e fraude fiscais.

Assim sendo, encontramos-nos numa situação precária. Se as taxas de impostos forem muito elevadas, maior será a probabilidade de o contribuinte fugir-lhes. Mas devido a essa fuga aos impostos o Estado tem que aumentar as taxas mais ainda para compensar a receita perdida com a evasão e fraude fiscais. Incorre-se num ciclo vicioso, numa luta

²⁵ Manuel Henriques de Freitas Pereira, p.476 e ss.

²⁶ Sobre as causas em especial, v. Manuel Henriques de Freitas Pereira, p. 473 e ss.

²⁷ Para aprofundar o impacto do imposto sobre o tabaco nos últimos anos na Europa, v. “*Selected excise duties in OECD countries*”, in *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issued*, OCECD Publishing, Paris.

entre contribuinte e Estado que sobrecarrega os contribuintes cumpridores e cria uma instabilidade cada vez maior entre os contribuintes e a sociedade como um todo. Parece, então, claro, que a evasão e fraude fiscais não se apresentam como um modo legítimo de resistência fiscal, pois os danos causados são sentidos a nível nacional e o objetivo de mudar a política de atuação do governo apenas intensifica-a, prejudicando outros.

5. Conclusão

Vimos o papel do Estado e os impostos nos nossos dias e os seus limites; vimos também a reação a atuações violadoras dos seus respetivos princípios; por último, analisámos as consequências nefastas que a evasão e fraude fiscais originam. Deste modo, resta fazer um breve comentário sobre o que me parece ser a melhor forma de levar a cabo uma resistência fiscal legítima, incisiva e verdadeiramente corrosiva das práticas injustas. Mas para tal, é preciso primeiro definir o conceito de estrutura fiscal.

Uma estrutura fiscal é a forma como se articulam entre si os diversos impostos que integram uma sociedade e a posição que cada um ocupa no total das receitas fiscais; é um esqueleto do sistema fiscal em análise. Esta noção é fundamental para entender o funcionamento dos impostos num país, mas, mais importante ainda é que através da análise de uma dada estrutura fiscal, apercebemo-nos do impacto que cada imposto individualmente considerado tem na receita fiscal do Estado em questão, e essa informação é incrivelmente valiosa: a resistência fiscal deve nortear-se para incidir sobre o imposto que mais receita gera ao Estado – só assim terá um verdadeiro impacto modificador.

Esta ideia vem confirmada com uma análise à evolução da estrutura fiscal nos países da OCDE. De acordo com a OCDE ²⁸, em Portugal, os impostos sobre o rendimento constituíram 28,4% das receitas fiscais totais nesse ano, as contribuições para a segurança atingiram os 28,2%, e os impostos sobre o consumo chegaram aos 41,1%. Dentro dos impostos sobre o consumo encontramos o IVA, o imposto sobre o tabaco, sobre o automóvel, sobre os produtos petrolíferos etc. Pegando no já examinado imposto sobre o tabaco, podemos constatar que o seu valor na estrutura fiscal portuguesa foi de uns meros 2,7%. Ou seja, de que serve a um contribuinte a tentativa de resistência fiscal em sede de imposto do tabaco? Ainda que fosse possível unir todos os sujeitos passivos contra o imposto do tabaco, uma resistência total uniformizada diminuiria as receitas do Estado em cerca de 1500 milhões euros, um valor muito aquém dos milhões gerados só pelos impostos sobre o rendimento. Assim, importa destacar que através de uma análise

²⁸ Dados apresentados são referentes ao ano de 2011, v. *Statistiques des recettes publiques (1965 - 2012)*, Paris, 2013. Para os valores atuais de 2011 até hoje, cf. http://dx.doi.org/10.1787//rev_stats-2016-en-fr.

estatística, económica e global, conseguimos decifrar quais os “pontos-fracos” do Estado, isto é, quais as suas muletas económicas de que o seu desenvolvimento depende.

De facto, tanto os impostos sobre o rendimento (10 512 milhões de euros gerados pelo IRS; 5508 milhões de euros gerados pelo IRC) como as contribuições para a segurança social (16 mil milhões de euros) representam a porção maioritária da estrutura fiscal do Estado, sendo que representam aproximadamente 57% das receitas fiscais totais. Expõe-se, assim, uma total fragilidade do Estado para com os contribuintes: sem as receitas provenientes destas áreas, o Estado não pode progredir com a sua política fiscal. Depende inteiramente da cooperação dos contribuintes para ver as receitas entrar nos seus cofres, e é exatamente aí que devemos focar a resistência fiscal. Da célebre frase de Alexander Haig²⁹ chegamos à mesma conclusão – o Estado abusivo sentir-se-á pouco obrigado a atuar se continuar a ver dinheiro entrar regularmente, e pode ir ignorando as demonstrações contra a sua atuação sem grande preocupação.

Quando Thoreau escreveu “*A Desobediência Civil*”, suscitaram-se questões que viriam a mudar o funcionamento do nosso sistema de governo. É claro que uma obra do século XIX tem outro peso no século XXI, mas é a acutilante atualidade de algumas das suas ideias que nos devem fascinar e levar a refletir. A resistência proposta por Thoreau é uma de individualização, um apelo à consciência e à moral que visa contrariar o funcionamento de um governo imoral. E é, de facto, uma resistência fiscal em sentido amplo. Com o evoluir dos tempos, apetrechamo-nos de mecanismos para perceber meticulosamente como funciona a tal máquina governamental e sabemos exatamente como oleá-la para funcionar melhor; mas também que peças retirar para que colapse inteiramente. Hoje, um processo de resistência fiscal obrigatoriamente tem de se revestir de uma forma mais criativa. Esta ideia surge com E.P. Tompson, que defendeu que as revoltas fiscais são muito mais que simples ações esporádicas e espasmódicas lideradas por multidões irracionais³⁰. Com efeito, as possibilidades do recurso à resistência fiscal abrem uma infinidade de possibilidades de como utilizá-la. Sabendo onde deve incidir, o contribuinte pode desenvolver os esquemas mais imaginativos sobre como melhor potenciá-la. Por exemplo, se o objetivo fosse mostrar o desagrado com uma sobretaxa de IRS elevadíssima injustificada, podia um grupo enorme (note-se, uma escala de dezenas de milhares) de contribuintes liquidar o seu imposto de forma incorreta para levar a AT a ser forçada a corrigir cada um; uma exaustão dos recursos do Estado na fiscalização da tributação é uma maneira de chamar a atenção aos problemas latentes na tributação em si.

²⁹ Embora não haja consenso unânime sobre quando foi dita, a frase “*deixe-os marchar o que quiserem, desde que paguem os impostos*” parece ser atribuída ao Secretário de Estado de Reagan, Alexander Haig, em resposta a uma demonstração de manifestantes em 1982 contra a corrida às armas nucleares.

³⁰ E.P. Tompson, p.76 e ss.

Em suma, este ensaio teve como propósito analisar o papel do Estado e dos seus impostos e analisar a resistência fiscal como método de reação aos seus abusos. Vistos os limites de cada um, ficou claro que o primeiro recurso de reação será sempre os tribunais. É óbvio que um Estado promoverá o recurso aos seus órgãos de justiça para lidar com a injustiça. E, deva-se dizer, este recurso é o melhor em todas as situações normais. É através dos tribunais que os contribuintes consagram os seus direitos e garantias. O problema da resistência fiscal levanta-se apenas quando a violação dos limites for de tal modo atentatória dos princípios aos quais o Estado deve obediência que o recurso aos tribunais não é suficiente nem adequado – e isso é uma situação tão extrema, tão limite, que o recurso à resistência fiscal deverá ser perto de inexistente. Como vimos também, recorrer à resistência fiscal individualmente não tem um impacto significativo no grande panorama do funcionamento estadual e se um contribuinte se sente verdadeiramente injustiçado com a situação, deverá procurar outros contribuintes na mesma posição, deverá reunir uma massa tão grande quanto possível e deverá delinear exatamente quais os melhores métodos e estratégias que devem implementar de maneira a que a sua situação não seja ignorada.

Diogo Raposo

Lisboa, Setembro de 2017

Bibliografia

As referências bibliográficas contidas no texto apenas com indicação do nome do autor consideram-se feitas relativamente às seguintes obras/artigos:

- NABAIS, José Casalta – “*Direito Fiscal*”, 9ª Edição, Almedina, 2016;

- FREITAS PEREIRA, Manuel Henriques de – “*Fiscalidade*”, 5ª Edição, Almedina, 2016;

- XAVIER, Alberto – “*Manual de Direito Fiscal*”, Almedina, 1974;

- SÁ GOMES, Nuno de – “*Manual de Direito Fiscal*”, vol. II, Rei Dos Livros 2000;

- DELALANDE, Nicolas, e HURET, Romain – “*Tax Resistance: A Global History?*”, in *Journal of Policy History*, Vol. 25, Number 3, 2013, p. 301-307;

- JÈZE, Gaston – “*Cours de finances publiques*”, LGDJ, Paris;

- SMITH, Adam – “*Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das*

nações”, vol. II, 5ª Edição, Lisboa,
Fundação Calouste Gulbenkian, 2010;

- NETO, Serena Cabrita - “*Introdução ao
Processo Tributário*”, Instituto Superior
de Gestão, Lisboa, 2004;

- BAHL, Roy W - “*A regression approach
to tax effort and tax analysis*”, in *Staff
Papers - International Monetary Fund*,
Washington, 1971, vol.18, nº3;

- ROITMAN, Janet - “*Fiscal
Disobedience: An Anthropology of
Economic Regulation in Central Africa*”,
Princeton, 2005.

- “*Selected excise duties in OECD
countries*”, in *Consumption Tax Trends
2016: VAT/GST and excise rates, trends
and policy issued*, OCECD Publishing,
Paris.

- TOMPSON, E.P - “*The Moral Economy
of the English Crowd in the Eighteenth*

Century”, *Past and Present* 50, no.1
(1971).

Lista de abreviaturas

CRP - Constituição da República
Portuguesa

CPPT - Código do Procedimento e do
Processo Tributário

AT - Administração Tributária

Ac. - Acórdão

AR - Assembleia da República

LGT - Lei Geral Tributária

WTR - *Women’s Tax Resistance*

STA - Supremo Tribunal Administrativo

Para mais literatura recomendada sobre as matérias abordadas pelo iLab, consultar a
actividade de Curadoria Científica desenvolvida pelo iLab:
<http://ilab.cedis.fd.unl.pt/curadoria-cientifica/>

The power to tax is the power to destroy”
- John Marshall, 1819.



INOVACÃO SOCIAL NOS DOMÍNIOS FINANCEIRO, TRIBUTÁRIO, DA SEGURANÇA
SOCIAL E DA ECONOMIA SOCIAL

Declaração de compromisso Anti-Plágio

“Declaro por minha honra que o trabalho que apresento é original e que todas as citações estão correctamente identificadas. Tenho consciência de que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética e disciplinar”.

Diogo Raposo