

Contributo para uma visão mais humanizada do fisco *

Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho

Resumo:

O presente texto materializa a intervenção por nós proferida numa conferência que decorreu em Lisboa, na Universidade Lusíada, perante alunos não juristas, na qual a proposta de abordagem passava pela ideia de "novos desafios", aos mais diversos níveis tributários e fiscais.

Pela nossa parte, o "novo desafio" é este: melhorar a ideia que se tem do *fisco*.

I

Para o comum dos cidadãos, a simples referência a termos ou expressões como "fisco", "administração fiscal", "administração tributária" ou "finanças" — que aqui entenderemos como sinónimos —, implica logo um mal-estar e uma carga valorativa negativa que remete para consequências desagradáveis e que se querem evitar. E existem razões para que assim seja, pois frequentemente quando se está a pensar nos mesmos, pensa-se em pagamentos elevados de tributos, juros e coimas, em penhoras de salários, em inspeções a estabelecimentos e empresas, em apreensões de mercadorias ou documentos, em acessos abusivos a dados bancários ou a registos informáticos, em burocracias incompreensíveis e em má vontade e intransigência por parte de funcionários. Acrescem as queixas relativas e atitudes de falta de colaboração, de arrogância, de insensibilidade e de desumanidade ou, pura e simplesmente, de desrespeito.

De um estrito ponto de vista jurídico, constata-se que os direitos mais frequentemente invocados como sendo "assaltados" ou violados nesta sede são o direito de propriedade (art.º 62.º da CRP), a liberdade de iniciativa e de organização empresarial (art.º 80.º), o direito ao bom nome e reputação e à reserva da vida privada (art.º 26.º), o direito à inviolabilidade do domicílio ou da correspondência (art.º 34.º), ou a liberdade de exercício de profissão (art.º 47.º).

Porém, pode dizer-se que a visão do cidadão comum se encontra impregnada de algum viés de entendimento, na medida em que é frequentemente influenciada pelas

* Texto originariamente publicado em "Questões controversas em Direito Fiscal", coord. Manuel Pires e Rita Calçada Pires, Universidade Lusíada editora, Lisboa, 2018, pp. 47 e ss.

notícias respeitantes aos maus exemplos e pelas queixas que as pessoas em geral fazem. Pelo contrário, os bons exemplos (que também existem) e os louvores não são objeto de notícia nem são divulgados, o que contribui para que a consciência coletiva incorpore uma ideia fortemente negativa.

O propósito da presente intervenção é precisamente o de contribuir para desmistificar um pouco essa ideia negativa. Não se perde de vista que existem falhas e excessos e que, num Estado de Direito sério e responsável como Portugal o é, é preciso combater os mesmos; mas não se pode tomar a apreciação da parte e fazê-la apreciação do todo.

Como o discurso é direcionado a alunos que não de Direito, será pensando neles que a estrutura que se segue se desenvolverá, procurando que se afigure o mais clara, expositiva e didática possível, não existindo preocupações de grandes densificações teóricas ou desdobramentos analíticos. Para maiores desenvolvimentos, remetemos para outros escritos que já temos sobre estas temáticas ¹.

Após estas considerações introdutórias, passemos então à substância.

Existem algumas ideias fundamentais que gostaríamos aqui de salientar e que de seguida vamos elencar de modo tópico, atendendo a que o tempo que temos ao nosso dispor é necessariamente limitado. Insistimos que o propósito é meramente pedagógico e expositivo (coloquial e informal), pelo que se devem perdoar algumas ligeirezas de apreciação, que seriam dificilmente admissíveis em outro tipo de texto, fala ou discurso.

II

A primeira ideia a salientar é a de que nem todos os atos do Fisco são atos intrusivos ou restritivos, existindo mesmo muitos deles que são favoráveis e vantajosos. Simplesmente, esses "não são notícia" nem constituem objeto de discurso corrente. Entre tais atos favoráveis, podem salientar-se os seguintes:

- Atos de reconhecimento ou concessão de benefícios fiscais, como isenções, reduções de taxas ou quotas, regimes especiais de dedução de encargos, etc., sejam tais atos efetuados a pedido do interessado, sejam

¹ Cfr., por exemplo, o nosso "A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)", in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015.

efetuados oficiosamente, por iniciativa administrativa - pense-se nos casos em que uma empresa solicita uma redução de taxa de IRC (redução essa, sempre, legalmente prevista) e a mesma é deferida; em que um utente do serviço público de saúde invoca uma isenção de taxas moderadoras e a mesma é reconhecida; ou em que um cidadão requer uma isenção de IMI relativamente ao seu imóvel e a mesma é concedida;

- Atos de reembolso de impostos, como sucede quando o sujeito passivo de IRS, após ter pago ao longo do ano retenções na fonte sobre os seus rendimentos (por exemplo, salário ou pensões), constata que o valor já pago é superior ao valor que resulta do imposto devido a final, após englobamento e após consideração de todas as suas despesas e encargos (despesas gerais familiares, saúde, educação, lares, etc.). Nestes casos, como facilmente se constata, o contribuinte não tem uma dívida, mas tem um crédito sobre o fisco;
- Atos de deferimento de pretensões impugnatórias, nos casos em que o contribuinte reclama administrativamente ou impugna judicialmente um ato com o qual não concorda (por exemplo, uma liquidação de IRS em montante superior ao legalmente devido ou respeitante a rendimentos que ele não auferiu efetivamente) e a administração lhe reconhece razão, anulando esse ato e restituindo o que ele haja eventualmente pago indevidamente;
- Atos de revogação oficiosa de tributações anteriores, nas situações em que a própria administração, sem dependência de pedido do contribuinte, constatando que cometeu um erro ao exigir determinada quantia, "cai em si" e afasta oficiosamente o ato impositivo e devolve (restitui) ao contribuinte a quantia indevidamente exigida (por exemplo, uma obrigação liquidada já após o respetivo prazo de caducidade ter decorrido, ou um imposto exigido sem considerar que uma convenção de dupla tributação celebrada com outro Estado isentava o rendimento em causa).

Em todas estas situações, como claramente se compreende, a atuação é benéfica às pretensões imediatas dos contribuintes ou outros obrigados tributários, não os onerando, dando corpo à designada *administração tributária não impositiva*.

Além destas, também não é de desconsiderar a existência de todo um rol de atuações neutras, simplesmente formais ou de trâmite, que não encerram em si qualquer

aspecto valioso ou desvalioso, positivo ou negativo, benéfico ou prejudicial, como por exemplo, as simples notificações para entrega de documentos, ou para prestação de esclarecimentos, bem assim como as prerrogativas de receber e enviar ao tribunal tributário competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial.

III

Passemos agora para uma segunda ideia: atualmente, muitas das ações lesivas em matéria tributária, são levadas à prática, não por entidades administrativas (fisco), mas por entidades privadas.

Na realidade, sucede que nos sistemas fiscais atuais uma significativa parte dos atos de intrusão na esfera jurídica e patrimonial dos contribuintes materializa-se em atuações que são efetivadas por privados — os próprios contribuintes ou alguém que com eles se relaciona economicamente —, se bem que com os fins e propósitos de satisfação dos "interesses" do fisco (expressão a que adiante aludiremos). Pensemos apenas nos seguintes exemplos:

- No IRC, a liquidação da dívida fiscal é efetuada pelo próprio sujeito passivo (e.g., sociedade comercial), que quantifica o valor respetivo e entrega-o nos cofres do Estado, falando-se em tais casos em "auto-liquidação";
- Em matéria de IRS, o imposto é frequentemente exigido de modo faseado e parcelar ao longo do ano, através de retenções na fonte, efetivadas por parte de entidades patronais ou entidades devedoras de pensões, as quais "descontam" no rendimento devido uma determinada parcela para posterior entrega nos cofres do Estado. Constata-se assim que quando o trabalhador ou o reformado recebe o seu salário ou a sua pensão, já o recebe amputado de uma percentagem (prevista na lei), dando corpo ao que frequentemente é denominado como o seu *rendimento líquido*. Este é, aliás, um dos casos mais evidentes de "anestesia fiscal";
- No âmbito do Imposto de selo (IS), a prestação tributária, em lugar de ser entregue pelo devedor em causa diretamente ao Estado é-o a uma entidade privada que intervém na celebração de um ato ou contrato (que pode ser um advogado, um notário, uma entidade ou profissional que autentique documentos particulares, uma instituição de crédito, uma sociedade

financeira, uma empresa seguradora, uma locadora, etc.), a qual, posteriormente, direciona essa prestação para aquele.

Neste e em outros casos similares ou análogos, é frequente falar-se em "privatização da gestão fiscal", exatamente para procurar significar a circunstância de que a administração (liquidação e arrecadação) dos impostos e demais tributos está cada vez mais dependente da intervenção e atuação de entidades privadas

IV

Outra reflexão que importa empreender prende-se com o facto de que uma grande parte das "responsabilidades" pela carga valorativa negativa que sobre o fisco impende deve-se, não tanto a atuações deste, mas a deficiente legislação. Em termos um pouco mais práticos, pode dizer-se que duas realidades devem aqui ser chamadas à reflexão: por um lado, a constante alteração da legislação e, por outro lado, a deficiente elaboração das normas. No que ao primeiro domínio diz respeito, não é necessário ser um *expert* em matérias tributárias e fiscais para se constatar sem dificuldade que a legislação nestas áreas está permanentemente a ser alterada, seja por via da lei do orçamento do Estado — a qual, só por si, "obriga" a alterações pelo menos uma vez por ano —, seja por via de inúmeras alterações avulsas, incidentes por vezes sobre a mesma norma (o código do IRS é um exemplo disso); quanto ao segundo, pense-se nos inúmeros termos desajustados que são utilizados [estamo-nos a lembrar, por exemplo, de uma norma no RCPITA que se refere à "inventariação física, identificação e avaliação de quaisquer bens ou imóveis"(!)] ou nos frequentíssimos desencontros entre normas que surgem contraditórias entre si.

Ora, como é bom de concluir, um e outro dos fatores (inflação legislativa e má redação) potenciam a confusão entre os diversos sujeitos aplicadores — que podem não saber, e muitas vezes não têm que saber, Direito — e afastam os investidores, contribuindo para a formação da má ideia que se tem vindo a referir.

Além disso, e relacionando com um dos tópicos já anteriormente referidos (privatização) esse mesmo legislador elabora as normas de tal modo que o desenho das soluções não é efetuado do modo apropriado num Estado de Direito sério. Com efeito, não raramente são depositadas na esfera dos contribuintes e outros obrigados tributários tarefas com elevado grau de complexidade e de desgaste, as quais dificilmente poderão ser corretamente levadas a efeito sem suporte técnico-profissional competente. O resultado é que os obrigados ao cumprimento de tais deveres incorrem amiúde em

violação dos imperativos legais, com a conseqüente sujeição ao pagamento de coimas, aplicadas pela administração tributária de modo “automático”, sem qualquer graduação e sem medição da culpa em concreto.

V

Outra ideia que será importante evidenciar é a de que, ao contrário do que se possa intuitivamente pensar, não será absolutamente correto pensar em "interesses do fisco", em contraposição com os interesses dos demais sujeitos, como os contribuintes.

O fisco não tem interesses próprios.

Ou, se quisermos dizer de outro modo: o fisco não tem “interesses” que não sejam o interesse geral e coletivo.

Em Direito (ciência jurídica), o modo correto de perspetivar estas questões passa pela assunção da ideia de que a administração tributária — na realidade, a administração pública em geral, na qual a primeira se integra, não constituindo um mundo à parte —, prossegue *interesses funcionais*. Significa isto que não é correto pensar-se e dizer-se que o fisco tem um específico interesse na arrecadação da receita tributária, opondo-se aos contribuintes, os quais teriam um interesse de minimização da mesma, procurando obviar ou aliviar o seu montante. Nem uma nem outra das dimensões será absolutamente correta, mas para o que aqui interessa, centremos a atenção na primeira: o interesse do fisco é o Interesse público, o qual não se reduz (apenas) ao interesse materializado na perceção da quantia tributária eventualmente em dívida; passa por aqui, é certo (e o mesmo é muito importante), mas não se identifica com ele. Muito mais do que um cobrador de impostos, o fisco é uma entidade pública, vinculada aos mais diversificados imperativos, como a justiça, a igualdade, a equidade, a proporcionalidade, a preservação da liberdade de empresa e de exercício da profissão, a proteção do direito ao trabalho, etc., não podendo fazer tábua rasa destes últimos, negligenciando-os ou esquecendo-os e pensando apenas na vertente quantitativa. Se o interesse primário fosse simplesmente a arrecadação, então quase se poderia dizer que bastaria ao Estado contratar empresas privadas de cobrança de dívidas e os problemas por aí se resolveriam.

Com isto não se pretende dizer que o fisco pode secundarizar a cobrança fiscal ou tributária. Não o pode, até porque sem ela, nenhum outro interesse público será realizável ou até possível. Sem dinheiros públicos não haveria organização institucional e democrática, coesão económica e social, um sistema de defesa nacional, um sistema de saúde adequado, um sistema de ensino acessível a todos, um ambiente sadio, entre

muitas outras dimensões. Agora, não se pode é pensar que apenas o direcionamento financeiro deve ser observado.

Pois bem, exatamente porque a administração prossegue o Interesse público (incluindo, é certo, o interesse específico da arrecadação da receita devida), natural se torna que a sua atuação deve ser revestida de especiais cuidados e proteções, uma especial blindagem que reveste os atos administrativo-tributários, blindagem essa materializada nas seguintes vantagens:

- Presunção da sua legalidade, assumindo-se que os atos administrativos-tributários se consideram válidos enquanto não forem convenientemente sindicados e declarados inválidos pelos órgãos administrativos ou jurisdicionais competentes em sede recursiva ou impugnatória;
- Privilégio de execução prévia ("primeiro paga e depois discute"), visto que os meios impugnatórios interpostos pelos lesados não possuem efeito suspensivo, salvo se for prestada garantia adequada, além de que as simples certidões de dívida emitidas pelos órgãos de tesouraria se consideram *de per se* título executivo (não havendo necessidade de recurso a tribunal para obter uma sentença declaratória);
- Existência de um processo célere e especial de cobrança das suas dívidas (o processo de execução fiscal);
- Preferência no pagamento dessas mesmas dívidas, as quais podem beneficiar, em geral, de *privilégio creditório*, relativamente às restantes dívidas do contribuinte (dívidas a fornecedores, dívidas à banca, dívidas a trabalhadores, etc.).

Contudo, este arsenal de vantagens não confere à administração poderes discricionários ou arbitrários, pois toda a respetiva atividade deve obediência aos imperativos decorrentes do Estado de Direito, sendo de salientar os princípios da constitucionalidade, da legalidade (nas suas várias dimensões de reserva, prevalência, e precedência da lei), da proporcionalidade (densificado nas regras de absoluta necessidade, de adequação e de ponderação quantitativa), ou da obrigatoriedade de fundamentação.

VI

Em íntima ligação com tudo o que tem sido dito, deve salientar-se igualmente que em todas as situações em que o contribuinte considera que foram praticados atos lesivos dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, o sistema fiscal coloca ao seu dispor vários meios de defesa que lhe permitem reagir.

No contexto do sistema fiscal português, os meios de reação dos contribuintes contra as atuações lesivas dos órgãos da administração tributária podem ser configurados de acordo com vários pontos de vista e delimitados de acordo com distintas regras. Vejamos alguns pontos importantes:

- Do ponto de vista do órgão que realiza o controlo podem distinguir-se três diferentes meios, que são os administrativos, os meios jurisdicionais e os meios alternativos. Os primeiros são aqueles que são efetivados perante órgãos da própria administração tributária, como sucede, por exemplo, com a reclamação graciosa (para atacar atos de liquidação), com o recurso hierárquico (para atacar atos respeitantes a benefícios fiscais) ou com o pedido de revisão da matéria tributável (para atacar atos de fixação da riqueza com base em indícios ou presunções). Tratam-se, todos estes, de modos de fiscalização dentro da própria estrutura administrativa. Os segundos (meios jurisdicionais) são os que são apresentados perante tribunais, mais especificamente os tribunais tributários, que são uma particular espécie de tribunais para julgar os litígios emergentes de relações tributárias (impostos, taxas, contribuições, etc.) - aqui incluem-se, por exemplo, o processo de impugnação judicial, a oposição à execução fiscal ou a reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal. Por fim, no contexto dos terceiros (meios alternativos) ganha relevo o instituto da arbitragem, no âmbito do qual os envolvidos no litígio (administração e contribuinte) indicam ou pedem a nomeação de um árbitro, constituindo-se um tribunal próprio (tribunal arbitral) que procurará, num curto espaço de tempo, resolver o diferendo de modo adequado.
- Os meios administrativos (como se viu, aqueles em que o contribuinte reage dentro da própria administração, sem recorrer a tribunais ou à arbitragem, que implicam custos) são, em princípio, meios facultativos, isto é o contribuinte opta por eles se assim o entender, não estando

obrigado a esgotá-los antes de recorrer ao tribunal. Porém, em alguns (poucos) casos, os recursos e reclamações administrativos são absolutamente necessários em relação à abertura da via contenciosa. Quando tal acontecer — e a lei é quem o diz — o interessado, antes de interpor uma ação em Tribunal para resolver o litígio do qual faz parte, necessita de apresentar prévio recurso administrativo — conferindo ao ato lesivo o que se denomina *definitividade vertical* —, sem o qual a possibilidade de apreciação jurisdicional não se manifesta. Somente após o esgotamento das vias graciosas, e naturalmente em face de um insucesso destas (indeferimento, que poderá ser expresso ou tácito), é que tal apreciação se pode efetivar.

- Outra relevante ideia diz respeito aos efeitos que o meio de controlo exerce sobre a eficácia do ato controlado, podendo ser distinguidos meios com efeito suspensivo e meios com efeito meramente devolutivo. Estes últimos — que constituem a regra — são aqueles que, quando interpostos, não afetam a produção de efeitos do ato sujeito a apreciação, continuando ele a sua normal operatividade (por exemplo, os prazos para pagamento continuam a correr, devendo a entrega da quantia em dívida ser efetuada, sob pena de consequências negativas), ficando o impugnante num estado de sujeição e à espera de uma eventual decisão final favorável; nos casos de efeito suspensivo, pelo contrário, o ato impugnado vê a sua produção de efeitos paralisada com a interposição do meio de controlo por parte do suposto lesado, ficando aqui a Administração na situação desfavorável de não o poder executar e de esperar pelo resultado final.
- Por último, de um ponto de vista temporal, e tendo em vista a configuração da marcha dos atos, é possível distinguir meios reativos normais e meios reativos urgentes. Trata-se de reconhecer que, em determinadas situações e debaixo da verificação de pressupostos bastante apertados (por exemplo, perigo de lesão grave e irreparável ou perigo de dissipação de valores patrimoniais ou documentos), se encontram previstos procedimentos e processos caracterizados pela celeridade de atuações e de decisões e pela precedência temporal em relação aos restantes. A tais procedimentos e processos urgentes (arrestos, apreensões, etc.) — que apresentam carácter

excepcional — opõem-se todos os outros, sujeitos a um *iter* mais longo e demorado.

Por aqui se vê que o contribuinte não se encontra inexoravelmente condenado a suportar as adversidades da atuação do Estado em matéria tributária, dispondo de diferentes modos de reação e defesa que lhe permitem manifestar a sua oposição aos atos lesivos. É certo, como se disse, que na maior parte das situações tais instrumentos reativos não possuem eficácia suspensiva do ato impugnado, devendo o pagamento da quantia em dívida ser realizado, mas importa notar que se preveem formas de obtenção desse efeito paralisante, mediante a prestação de uma garantia adequada.

E nem de outro modo poderia ser, pois pode dar-se o caso de existirem, de facto, situações extremamente injustas nas quais se exige um imposto completamente infundado a um contribuinte, e em que este não dispõe de possibilidades de primeiro pagar e ficar, depois, à espera da restituição.

VII

Encaminhando-nos para o fim da nossa intervenção, não podemos deixar de trazer à reflexão o aspeto porventura mais importante de todos: introduzir a ideia de que a administração tributária não é uma coletora ou uma mera cobradora de dinheiros não constitui tarefa fácil, nem do ponto de vista teórico nem, principalmente, do ponto de vista prático. Tal apenas será conseguido mediante um paciente trabalho de educação tributária, trabalho esse integrado num projeto amplo de *educação para a cidadania* (que não se reduz à vertente financeira ou fiscal, mas vai muitíssimo além disso), que providencie a interiorização sólida e gradual na consciência coletiva da importância do Estado e dos seus meios de financiamento. Cremos mesmo que, enquanto se insistir numa *postura subjetiva* que acentue o benefício ou o malefício de cada uma das partes que intervêm na relação jurídica, o desejável enfoque será quase impossível. Perdoando-nos a provável falta de elevação das palavras, dir-se-ia que teremos sempre a administração “a puxar para um lado” e os contribuintes ou obrigados tributários “a puxar para o outro”.

Também não pode ser perdido de vista que as maiores responsabilidades (mas não as únicas) incidem sobre os entes públicos e não sobre os contribuintes. Estes estão vinculados ao cumprimento de deveres, e devem, sem margem para dúvidas, sofrer as consequências gravosas que advêm do respetivo incumprimento, porém não têm como

missão fundamental prosseguir o interesse público, mas o seu próprio interesse individual, pelo que o seu enquadramento deve ser feito de modo distinto. Desde logo, não pode ser esquecido que todo o contribuinte tem direito ao planeamento fiscal, atuando de acordo com as suas *convicções de gestão* e em termos de encontrar a via lícita menos onerosa do ponto de vista impositivo. Por conseguinte, será compreensível que os obrigados tributários procurem, por todas as vias legais, soluções no sentido de aliviar a carga que sobre si impende. A fronteira que não se pode transpor é precisamente a da legalidade, pois caso tal fronteira seja transposta, entrar-se-á já nos domínios da evasão e da fraude tributárias, legitimando conseqüentemente diversas reações do Estado, (como a criminalização de certas condutas, a derrogação do sigilo bancário, a sujeição a inspeções tributárias ou a aplicação de métodos indiretos de avaliação).

Chegamos ao fim da exposição.

Possivelmente, muitas das ideias expostas poderão ter sido adiantadas sem o rigor técnico-jurídico eventualmente exigível, mas, como se disse, a circunstância de se estar perante um auditório composto por alunos não inseridos em quadros e estruturas de ensino jurídico, pesou na opção de adaptar o discurso, tornando-o menos formalista e mais apelativo, de modo a permitir trazer para o mesmo quem se encontra menos familiarizado com estas temáticas. Não foi, evidentemente ligeireza ou, menos ainda, desrespeito, mas tão somente cuidado de aproximação.

Esperemos ter conseguido algum bom resultado.