



A NOVA AUTO-TRIBUTAÇÃO: CONTRATUALIZAÇÃO DOS IMPOSTOS

DIOGO LEITE CAMPOS

Doutor em Direito

Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

RESUMO

A contratualização dos impostos é o novo nome do princípio da auto-tributação no Estado de Direito dos cidadãos. Princípio que neste modelo de Estado terá de ser prosseguido por estruturas novas. Através de um diálogo entre o Estado e as pessoas, o Estado assumido por estas, aprofundando a democracia participativa. Devem passar a ser os cidadãos a definir os impostos a suportar pela colectividade; a intervir no procedimento da aplicação dos impostos a cada um; a derimirem, por arbitragem, os conflitos com o Estado.

I

A “contratualização dos impostos” é a nova designação, no Estado de Direito Democrático dos cidadãos, do princípio da auto-tributação (ou, se quisermos, é o seu novo conteúdo). A auto-tributação e o decorrente princípio da legalidade eram os princípios fundamentais dos impostos no Estado de Direito democrático em sentido formal. Houve que lhes atribuir um conteúdo de justiça material no Estado de Direito em sentido material. Hoje, no Estado de Direito democrático (em sentido material) dos cidadãos, temos de ir mais longe, em termos de os interesses que são tutelados pelos princípios da auto-tributação e da legalidade serem promovidos por estruturas novas. Tendo designado estas estruturas por “contratualização dos impostos”.

II

Mas por que encontramos necessidade de novas estruturas? Porque motivo os princípios da legalidade e da auto-tributação já não nos servem? Como serviram aparentemente no século XIX e na primeira metade do século XX.

Em Portugal, como na maior parte dos países europeus e também no Brasil, as pessoas sentem-se desiludidas e injustiçadas com o sistema fiscal. Não com a técnica legislativa, não com a formulação desta ou daquela norma; é com as próprias ideias

de justiça, de igualdade e eficácia que deveriam estar presentes e subjacentes no sistema fiscal e que não estão.

III

Os cidadãos não se reconhecem na legislação fiscal; não se reconhecem no sistema fiscal. Não é questão de a carga fiscal ser alta ou baixa; entende-se que os impostos em vigor são injustos, inconstitucionais e não igualitários. É assim que em Portugal nos últimos anos os políticos vêm pedindo insistentemente “A reforma fiscal”. Não uma reforma fiscal, não uma alteração de certas normas, mas “a reforma fiscal”. Sem saberem, como é evidente, o que é imposto, reforma, ou “a reforma fiscal”.

A reforma fiscal traduzida desta maneira exprime a insatisfação da população quanto ao sistema fiscal. Há uns anos, em Santiago de Compostela, falando da evolução do Direito fiscal português, dizia que temos um sistema fiscal esgotado. Já se tentou de tudo: melhorar a técnica legislativa; criar mais garantias para os contribuintes (somos um dos países europeus que têm uma Lei Geral Tributária entendida como estrutura garantística); assegurar maior eficácia ao procedimento administrativo fiscal - mas não chega, as pessoas continuam a sentir-se injustiçadas e a pedir a reforma fiscal. Quando me perguntaram em Santiago de Compostela porquê, respondi: não sei. O que proponho em troca? não sei. Visa-se um sistema mais justo. Mas o que é isso?

Repensei estas matérias. E decidi ir radicalmente ao fundo do problema. Dizia Nietzsche que para conhecer alguma coisa é preciso conhecer a sua geneologia; tentei determinar a história do imposto; o que essa história explica.

IV

Uma pessoa é filha de certos pais, andou num certo colégio, numa certa universidade; isto explica



o que ela é hoje, em boa parte. Estudei como o imposto nasceu, se desenvolveu, para entender o que são os impostos hoje.

Mas olhar só para o imposto ainda era limitado, porque antes do imposto estava o Estado. O Estado é a máquina que cria os impostos para se alimentar das receitas. E quem está abaixo do imposto, quem o suporta? São as pessoas. Portanto, a história do imposto, para ser entendida, devia ser uma história do Estado e das pessoas. Estado como autoridade, como criador de impostos; e das pessoas como sujeitos ao imposto ou como seus autores.

De maneira que me dediquei a uma apreciação da história do imposto enquadrado no Estado e na pessoa: o imposto não é uma questão de normas, mas de pessoas. Tentei estabelecer um diálogo entre a ideia de Estado e a de pessoa e ver o que resultava em matéria de impostos. Foram úteis os meus estudos sobre Teoria Geral do Direito Civil. O Direito Civil é o Direito das pessoas, e o Estado não se compreende hoje se não for em diálogo com as pessoas. Prossegui no diálogo entre o Estado e as pessoas e o imposto, na triangulação Estado-pessoas-imposto. Vamos ver o que era, e é, o Estado, o que era, e é, o imposto e o que era, e é, a pessoa.

V

Começemos pelo imposto.

Como dizia um ilustre professor de Coimbra do século XIX, em Roma o imposto antes de existir... não existia. Durante a República romana não havia impostos. Quando era preciso subvencionar as necessidades públicas, convocava-se uma assembleia dos chefes de família que votava as quantias que queriam atribuir para aquela necessidade concreta: a auto-tributação, na sua grandeza.

Não havia impostos, não havia Estado, não havia funcionários – só magistrados eleitos anualmente. Normalmente não reelegíveis e que não tinham subordinados públicos. Quando pensamos hoje no Estado, representamos uma máquina organizada. Em Roma não havia essa máquina.

Quando começaram a surgir os impostos e o Estado? Surgiram, ao mesmo tempo, com o império e com o príncipe (“princeps”).

Com Augusto, depois com Tibério e todos os outros. O imperador tinha um poder que era o “império”; um poder absoluto ilimitado, não justificável e não controlável que na República assistia a certos magistrados durante um curto espaço de tempo. Esses

magistrados eram julgados pelo exercício desse poder. Sob o “princeps”, o império passou a ser vitalício e o príncipe não podia ser julgado pelo seu exercício. O príncipe tinha o poder absoluto, fazia o que queria: das pessoas, dos bens e da sociedade romana. Não vamos tratar agora no despotismo do príncipe sobre as pessoas, vamos tratar dos bens.

O príncipe criou impostos. Enquanto a República não o podia fazer, o príncipe passou a exigir dos cidadãos romanos prestações obrigatórias e fixadas por ele para as suas necessidades, dele, príncipe. Era o “Fiscus caesaris”, o fisco de César.

VI

Além disso, os impostos eram criados, administrados e aplicados por uma máquina de funcionários de César, quase todos escravos ou libertos. Enquanto na Roma antiga os funcionários públicos eram eleitos e temporários e não dependiam de ninguém, não havia uma hierarquia. O cônsul não dava ordens aos pretores, e os pretores não davam ordens aos questores. Com César não. César podia dar ordens aos seus dependentes; mais, era senhor ou, proprietário, dos seus funcionários, escravos ou libertos. Surgiu o imposto como produto do poder absoluto; e também a primeira máquina (“estadual”) hierarquizada e dependente de uma pessoa detentora do poder absoluto. Imposto/Estado.

VII

Passemos às pessoas. Julgo que a pessoa é uma invenção do cristianismo. Para as concepções clássicas - e fora os epicuristas e os estóicos que começaram a descobrir a noção de pessoa - o ser humano era um elemento da natureza, o animal social de Aristóteles. Estava sujeito às regras da natureza como um animal.

A Idade Média deparou com esta noção de imposto e esta estrutura de Estado. Mas a Idade Média é um período personalista. Recusou tais estruturas como demasiado autoritárias e voltou às contribuições. Nos países europeus quando o Rei necessitava de dinheiro reunia as cortes, com representantes da nobreza, clero e povo, e estes decidiam o que iam pagar. Muitas vezes recusavam o pedido do Rei. Outras vezes até davam mais.

No século XV, em Portugal, um príncipe esteve prisioneiro em Marrocos e as cortes recusaram-se a contribuir para pagar o resgate.

Até aos séculos XV/XVI, nem imposto nem Estado.



VIII

Nos fins do século XV início do século XVI, ressurgiu a ideia de imposto e de Estado. Neste período formou-se o poder absoluto do rei, a centralização do poder na sua pessoa. Por muitas razões: uma delas foi a redescoberta do Direito romano, onde o imperador era todo-poderoso; o rei começou a ser como o imperador – todo-poderoso. O imperador romano detinha um poder ilimitado e injustificável, e o rei determinou, nos séculos XV e seguintes, que o seu poder vinha de Deus. Era um deus na Terra pretendendo ter as onisciência e onipotência de Deus.

O que fez o Rei? criou exércitos permanentes e subordinados a ele. Soldados pagos pelo Rei, hierarquizados e disciplinados. E ao lado deste exército criou outro “exército” de civis, pagos para criarem e administrarem receitas públicas.

Dois exércitos, portanto: um “exército de militares” e um “exército de administração”; e a criação dos impostos. Pouco a pouco, as cortes deixaram de ser convocadas, o Rei não mais ouviu a opinião do povo e passou a cobrar os impostos que queria, até fins do século XVIII.

IX

E a pessoa?

Na Idade Média cristã a pessoa era um ser único, feito à imagem e semelhança de Deus, livre, acima da natureza. Mas, para o iluminismo, principalmente o iluminismo francês dos séculos XVII e XVIII, a pessoa deixou de ser... pessoa. O iluminismo francês tentava explicar tudo através das ciências exactas, sobretudo as regras da matemática. A matemática seria o paradigma da compreensão de tudo.

Passou-se da matemática para as ciências da natureza e destas para a pessoa humana.

A pessoa começou a ser considerada uma parte da natureza explicável através das leis da matemática. Um francês do século XVII dizia que se lhe pudessem fornecer toda a informação sobre todo o mundo, num certo momento, ele poderia prever, milímetro a milímetro, segundo a segundo, a evolução da história.

Liberdade da pessoa? Antes constrangimento pétreo da natureza. Voltámos ao “animal social” de Aristóteles.

X

Encontramos as condições do imposto: o Rei iluminado, a razão centralizadora e dominadora; a ambição e as necessidades crescentes desta razão dominadora; e a degradação da própria ideia de pessoa, sujeita ao Rei, enquanto razão centralizadora e dominadora.

O fim do século XIX e a primeira metade do século XX conheceram a vitória do iluminismo naturalista: a física social de Comte, o marxismo, o fascismo e as suas consagrações sociais através dos múltiplos “ismos” da primeira metade do século XX.

As pessoas-indivíduos começaram a perecer a favor dos rebanhos, fardados ou desfardados, que marchavam em obediência à “razão” de alguém.

Terminámos a primeira metade do século XX com uma percepção da pessoa degradada, a pessoa-objecto, a pessoa elemento da natureza; e um Estado esmagador, todo-poderoso - a constituição italiana do tempo de Mussolini impunha tudo pelo Estado, tudo para o Estado.

XI

Daqui decorria o imposto injustificado e injustificável. A invocação das necessidades comuns permitia que se criassem os impostos que se quisesse, a favor daquilo que se quisesse. Os autores da primeira metade do século XX, para justificarem o imposto, só encontravam a lei. A lei que criava o imposto era justificação suficiente. Porquê? Porque, de acordo com o iluminismo francês, a lei não podia ser injusta, sendo o produto da vontade popular através do parlamento. E o povo sabia o que queria para si próprio.

Era a auto-tributação com carácter formal.

XII

Descobriu-se, porém, que o povo soberano pouco sabe de impostos. E que o parlamento determina os impostos que quer de acordo com necessidades específicas das pessoas que o compõem. Quem guarda o povo? o Parlamento. Quem guarda o povo do Parlamento? Ninguém.

Chegámos à segunda metade do século XX com um conjunto de convenções que tinham ruído. Auto-tributação-palavra vazia. Princípio da legalidade? Que interesses protege, que justiça prossegue? De modo que fui tentado a introduzir nos impostos, critérios de justiça e meios de defesa do contribuinte.



XIII

O primeiro critério de justiça foi dado pelo princípio da capacidade contributiva. Um cidadão só deve pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva. Todavia, quem determina a capacidade contributiva é a lei. Autores alemães nos anos 80, examinando a aplicação do princípio da capacidade contributiva no seu país, chegaram à conclusão que não estava concretizado. Os impostos eram criados pela lei, sem mais, sem justiça.

Depois, recorreu-se à justiça dos juízes. Mas um juiz pode ser bom ou mau; se uma má norma faz um mau juiz, um mau juiz fará, de uma boa norma, uma má norma. Surgiu alguma desilusão com os juízes.

Criaram-se garantias para os contribuintes: os anos 80 e 90 na Europa assistem à descoberta destas garantias. É a velha Lei Geral Tributária Espanhola e, nos anos 90, a LGT portuguesa. São leis espanholas, italianas e francesas sobre o procedimento tributário, com vista a estabelecer um relacionamento justo e claro entre o contribuinte e a Administração fiscal: fundamentação, princípio da audição prévia, etc, etc.

Mas uma má administração fiscal e más normas, por muitas garantias formais que se dêem, não alcançam a justiça.

Então caminhou-se para a introdução no Direito Tributário dos direitos da pessoa. O meu último artigo é sobre Impostos e direitos das pessoas. Mas, tudo continua a parecer vago, insuficiente, escassamente proporcionador de justiça perante a “injustiça” radical que assinalámos. Segundo um ilustre professor espanhol, impostos é assunto de dinheiro; e perante o dinheiro, a justiça apaga-se.

XIV

Voltemos à análise dos princípios fundamentais que são a auto-tributação e o princípio da legalidade. Estes significam a atribuição da soberania às pessoas: estas criam e pagam os impostos que querem, com que concordam.

Os princípios constitucionais da auto-tributação e de legalidade implicam uma ideia de contrato social entre os cidadãos, que cria o Estado e os impostos. Contrato social que prevê que as pessoas paguem impostos ao Estado, mas só os impostos que querem.

Contudo, criou-se um conflito entre os cidadãos que querem pagar o menos possível, para os mais vastos

serviços possíveis, e os governantes que têm interesses diferentes dos reais interesses de população.

No século XIX, em Portugal, o partido político que estava no poder aumentava os impostos nos círculos eleitorais que tinham votado contra ele, e diminuía-os nos outros. Acontece hoje nos países europeus opositor do governo ser sujeito a fiscalizações tributárias, à cláusula geral anti-abuso, etc. O único caso que conheço na Alemanha da aplicação da cláusula geral anti-abuso/fraude à lei, derivou de um conflito político.

Não há comunicação entre governantes e governados – é uma realidade que a sociologia contemporânea analisou bem. Os parlamentos não são porta-voz dos interesses do povo.

XV

Então que fazer? Tirar as consequências no âmbito do Estado de Direito Democrático dos cidadãos. Sejam os cidadãos o Estado. Passem a ser eles a definir os impostos que querem pagar em conjunto. A definir os impostos que cada um aceita pagar e a discutir os seus litígios com o Estado.

A isto chamo contratualização dos impostos. É o novo nome, no Estado de Direito Democrático dos cidadãos, dos princípios da auto-tributação e da legalidade.

Os cidadãos passam a ser, não destinatários-sujeitos da actividade do Estado, mas sujeitos e autores da actividade do Estado. Quem cria os impostos são os cidadãos, e não o Estado a despeito dos cidadãos. Quem discute os litígios são os cidadãos. Portanto sou eu que vou determinar os impostos que quero que a comunidade pague; os impostos que eu devo pagar; sou eu que vou resolver directamente os litígios com o Estado.

XVI

Concretizarei três níveis:

- criação de impostos;
- aplicação de impostos;
- discussão de conflitos.

O grupo político dirigente tem interesse em que os impostos sejam o mais elevados possível; o povo quer uma relação económica justa entre as quantias que paga e os serviços que recebe. Dado o maior peso que o povo vai tendo em algumas decisões políticas, tem-se introduzido nos países europeus a prática de que, no processo de formação das leis, também das leis dos impostos,



sejam ouvidos os grupos sociais interessados. Por vezes, são a própria Constituição ou a lei que o exigem.

Quando se prepara um Orçamento do Estado, o Governo não deverá publicá-lo sem ouvir os sindicatos, as associações empresariais e profissionais, os professores universitários, etc. Quer dizer: a sociedade civil. Assim, a sociedade civil e os deputados já sabem, quando o OE lhes é apresentado, quem esteve de acordo e em desacordo, o que está por detrás.

É preciso institucionalizar este procedimento. Caminhamos para uma democracia mais real. Não estou a falar de referendos. Estou a falar de que as organizações representativas da sociedade civil e dos seus interesses têm de ser ouvidas, têm de discutir as leis. Não como objectos do Estado, mas como sujeitos.

Este é o primeiro aspecto da contratualização, a actualização do princípio da auto-tributação.

Na Idade Média, em Portugal, quando o Rei convocava as cortes estava lá um representante dos ferreiros de Santarém, outro dos ourives de Coimbra, um representante dos mercadores de peixe do Porto, outro dos agricultores do Alentejo que diziam o que queriam pagar e para quê. Reside aqui a auto-tributação; não há nada de revolucionário; é voltar às origens do princípio da auto-tributação numa sociedade mais participativa. É um novo conceito de cidadania mais activa.

XVII

Aplicação dos impostos

Em Portugal, como em todos os Estados Europeus, existe um problema de evasão fiscal. Muitas pessoas tentam, até ao último limite, não pagar impostos. Quem paga muitos impostos é por vezes considerado mau pai-de-família.

Há uma cultura de fuga aos impostos. Porque os impostos são considerados injustos e anti-sociais. Esta concepção tem de se ultrapassar, antes de mais nos factos.

O problema de base está na determinação, correcta e atempada, da matéria colectável.

A matéria colectável (a base de cálculo) deve ser baseada em parâmetros – nos metros quadrados que a casa tem, nas pessoas que trabalham no escritório, na electricidade gasta no restaurante, etc. E, depois, atinge-se um certo resultado concreto. Mas esse resultado deve ser discutido com cada con-

tribuinte em concreto, para este dizer se está de acordo ou não. O resultado é “negociado” entre a Administração e o contribuinte. É para aqui que se tem de caminhar: métodos uniformes de determinação na base de cálculo. Como conseguimos saber o valor real de uma casa que é vendida? Não conseguimos! A única solução é tributar todas segundo critérios objectivos e uniformes. Sabe-se que em Belo Horizonte, no Bairro Funcionários, o metro quadrado de um apartamento vale nunca menos de R.1000 (por ex.); então todos com as características aproximadas são tributados por algo à volta dos R.1000; alguns contribuintes vendem por R.5000 - tanto melhor para eles. Depois, o resultado tem de ser discutido entre a Administração fiscal e o contribuinte.

Em Portugal já temos um procedimento garantístico nesta matéria que é a audição prévia do contribuinte; mas temos de avançar para um verdadeiro contrato com o contribuinte ou, pelo menos, para uma aceitação pelo contribuinte dos actos de administração.

XVIII

Litígios

Sou filho, neto e bisneto de juízes. Para mim, a magistratura judicial tem uma dignidade inultrapassável.

Mas porque razão uma pessoa tem de ser obrigada a recorrer a um juiz do Estado? Porque tem de ser ainda o Estado a resolver o litígio? Porque não pode ser o contribuinte, ou o cidadão, nos contratos, em Direito da família, a recorrer à arbitragem? Em Portugal a arbitragem é admitida em todo o campo de Direito Privado e hoje já é permitida em Direito Administrativo. E vai ser permitida, ainda este ano, espero, no campo de Direito Tributário. Mais num aspecto da contratualização. O contribuinte vai contratualizar com o Estado a resolução dos conflitos. Pode recorrer a um juiz togado, ou ele e o Estado em conjunto entregarem a resolução do caso a um jurista da sua confiança. Contratualização que vai mais longe do que isto em Direito Português. Na Lei Geral Tributária há uma norma que determina que, quando a avaliação da “base de cálculo” foi feita por estimativas ou presunções, há um procedimento especial entre o contribuinte e a Administração fiscal com vista a chegar a um acordo. Não é com vista a chegar ao resultado legal; é para chegar a um acordo.



XIX - CONCLUSÕES

1. Temos de rever os pressupostos, as bases, do actual sistema tributário. As bases sociais e políticas da sua compreensão e da sua construção.

2. No sistema fiscal os princípios (políticos e sociais) fundamentais são a auto-tributação e a legalidade. A auto-tributação e o princípio da legalidade significavam uma coisa no século XI e outra no século XX; hoje têm de significar algo de novo no Estado de Direito Democrático dos cidadãos. Os cidadãos não são sujeitos ao Estado, mas “autores” ou “actores” do Estado. Designo esta realidade por princípio da contratualização dos impostos. Para significar que é a vontade de todos e cada um dos cidadãos, que tem de estar na base dos impostos que são pagos pela colectividade e dos que são pagos por cada um.

Não é uma utopia. Ou se é uma utopia, será uma realidade amanhã. Em muitos países europeus - fora a França que continua a ser o país iluminista da razão centralizadora e uniformizadora - está a caminhar-se neste sentido.

Esta modificação do enquadramento dos impostos exige uma alteração na prática das representações do Estado e das pessoas; poderá, por sua vez, contribuir para alterar estas representações