

NOTAS ECONÓMICAS

4

ROBERT BOYER LES CAPITALISMES VERS LE XXI^{ème} SIÈCLE (II)

J. ROMERO DE MAGALHÃES OS CONCELHOS NA ECONOMIA PORTUGUESA DE ANTIGO REGIME

J. A. SOARES DA FONSECA / FÁTIMA SOL O MODELO DE PREFERÊNCIA PELA LIQUIDEZ DE TOBIN

LUÍS PERES LOPES MANUFACTURING PRODUCTIVITY IN PORTUGAL

MARIA ANTONINA LIMA NÉO-PROTECTIONNISME ET DÉSORGANISATION DES MARCHÉS

B. JAY COLEMAN / MARK A. McKNEW IDENTIFYING A DOMINANT MULTILEVEL LOT SIZING HEURISTIC FOR USE IN MRP RESEARCH

J. G. XAVIER DE BASTO UMA REFLEXÃO SOBRE A ADMINISTRAÇÃO FISCAL

LINO FERNANDES GLOBALIZAÇÃO, MERCADO ÚNICO E ECONOMIAS DE PROXIMIDADE

REVISTA DA FACULDADE DE ECONOMIA DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA

NÚMERO 4 / Novembro 94 / PÁGINA 1-300 / ISSN 0872-4723



Uma Reflexão sobre a Administração Fiscal*

J. Xavier de Basto Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Quando comecei a estudar a fiscalidade — há um número de anos de que não quero lembrar-me — os problemas da administração fiscal eram largamente ignorados na literatura da especialidade e, em particular, na de índole científica e académica. Quer os textos de natureza jurídica, quer os de natureza técnica, quer os dedicados a temas de economia fiscal, escasso relevo davam, quando davam algum, às questões da administração dos impostos. Acreditava-se que os modelos legais e os modelos técnicos tinham fácil tradução no plano administrativo. O que interessava era, pois, discutir esses modelos; a sua realização prática estava assegurada pela administração, que constituía assim uma correia de transmissão, sobre cuja capacidade de reprodução fiel dos movimentos que as técnicas fiscais exigiam não se duvidava.

Deste modo, os manuais de direito fiscal raro se interrogavam sobre se os sistemas legislativos podiam ou não ser executados pela máquina administrativa existente. Era dado praticamente por assente que esses sistemas eram aplicados na prática, com desvios relativamente pequenos. Não se questionava, ou só raramente se fazia, se as soluções legislativas preferíveis eram viáveis na prática e se os referidos desvios não resultavam afinal de uma inadequação das próprias soluções às realidades "do terreno".

Do mesmo modo, os manuais de finanças públicas ou de técnica fiscal estudavam os princípios básicos por que se devem orientar os sistemas fiscais e os diferentes impostos que os constituem, mas o modo de administrar e pôr em prática os tributos não era geralmente objecto de atenção. Os sistemas eram analisados fundamentalmente com base nos testes clássicos da equidade e da

eficiência (ou dos efeitos económicos). Maximizadas a equidade e a eficiência — e resolvidos os conflitos entre esses dois objectivos — atingia-se a solução óptima; os arquitectos fiscais não se preocupavam sobre se o projecto final resultante podia ou não ser construído com segurança. Assumia-se que isso não era problema — e os factos, muitas vezes, não deixavam de lhes dar razão.

Claro que sempre existiram soluções que eram afinal ditadas somente por limitações de carácter administrativo. Relembre-se, por exemplo, para não ir mais longe, a chamada *isenção de rendimentos mínimos*, que conduzia à não cobrança de impostos de valor inferior a um certo montante — uma solução ditada por óbvias razões de praticabilidade, sem relação com as considerações mais "nobres" de equidade e de eficiência. O que quero, todavia, implicar é apenas que só mais recentemente essa praticabilidade administrativa, sob esta ou outra designação equivalente, começou a constituir um teste autónomo; mais um teste, portanto, a que as soluções fiscais devem ser submetidas, além dos da equidade e da eficiência, e quase no mesmo plano destes.

A partir de algures pelos finais dos anos 70, ou princípios dos anos oitenta — mas a datação é evidentemente falível e serve só de referência grosseira — a insatisfação com os resultados da crescente complexidade dos sistemas, traduzida no aumento da resistência dos contribuintes, da evasão e da fraude, veio tornar mais aguda a sensibilidade aos problemas administrativos. Passou a entender-se que, afinal, os bons sistemas tinham de assegurar um adequado *trade-off*, não apenas entre equidade e eficiência, mas entre estas e a simplicidade administrativa: sistemas óptimos do ponto de vista da equidade e da eficiência podiam bem ter de ser afastados por insanáveis dificuldades administrativas. A par da equidade do sistema legislativo, passou a reconhecer-se ser importante analisar também o "comportamento equitativo da administração" — a *administrative fairness* da estrutura encarregada de aplicar os tributos (Simon e Nobes, 1992: 87).

* Intervenção na "Conferência sobre a Administração Fiscal", organizada pelo Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos, em 7 e 8 de Junho de 1994. Acrescentam-se as referências bibliográficas e notas de esclarecimento de alguns pontos que, por limitações de tempo, não puderam ser abordados na exposição oral.



Esta componente administrativa do discurso fiscal passou a estar presente, com muito mais frequência e ênfase, na literatura da especialidade, a ponto de ser hoje obrigatório que os manuais gerais desenvolvam os aspectos práticos dos sistemas, estudem os custos administrativos das soluções e tratem, em capítulos por vezes autónomos, os problemas da evasão e da fraude. A administração deixou assim de ser um elemento neutro do discurso, para assumir um protagonismo evidente, para desempenhar uma função “integral” e não “derivada” e para constituir um objecto autónomo de estudo teórico e empírico.

Para esta mudança contribuíram muitos factores que não saberia analisar em profundidade. Julgo, porém, não errar muito se disser que o insucesso, mesmo que só relativo, de certas reformas fiscais, a crescente complexidade dos sistemas — com o consequente aumento da resistência dos contribuintes — e a experiência da assistência técnica aos países em vias de desenvolvimento explicarão esta nova atenção que passou a ser dada à vertente administrativa da fiscalidade.

Entre nós, uma primeira chamada de atenção para a importância da administração no êxito da Reforma Fiscal partiu do próprio Autor da Reforma de 1963, o Prof. Teixeira Ribeiro, que examinou a vertente administrativa do que chamou a contra-reforma fiscal, como factor tão importante como a vertente legislativa.

Por outro lado, a complexidade crescente dos sistemas fiscais e a crescente resistência dos contribuintes obrigaram os Estados a investir na administração sob pena de verem aumentar para níveis intoleráveis a evasão e a fraude.

Por último, pelo que se refere à assistência técnica aos países em vias de desenvolvimento — em que se destaca o trabalho do Fundo Monetário Internacional — aparece aí, com evidência, o primado dos aspectos administrativos, quando se pretende melhorar os resultados, isto é, conseguir receitas com alguma estabilidade. De nada vale inventar soluções legislativas ou propor reformas técnicas da tributação — com alteração dos modelos de impostos existentes — sem previamente assegurar que existe

máquina administrativa com um mínimo de eficácia. A experiência da reforma fiscal desses países foi decisiva para tornar as questões administrativas preocupação fundamental dos reformadores.

Esta nova atitude é bem ilustrada mesmo nos textos com vocação académica ou universitária, ou nas discussões teóricas sobre as opções fiscais.

Por exemplo, já não se pode ensinar hoje, como se ensinava há vinte anos, que a tributação geral do consumo deve, por motivos de equidade, graduar as taxas conforme a essencialidade dos bens, sem chamar a atenção para que a multiplicidade de taxas é fonte de complexidade administrativa indesejável e para que o *trade-off* entre equidade e praticabilidade administrativa levará porventura a preferir estruturas de taxas muito simples. E não deixa de ser relevante observar que tenha sido um fiscalista académico — o holandês Sijbren Cnossen — num periódico científico — o *National Tax Journal* — a chamar a atenção para a necessidade de uma solução de compromisso e a advogar a taxa única de IVA.

Do mesmo modo, ao tratar da tributação progressiva, é obrigatório pôr o leitor de sobreaviso contra excessivos entusiasmos sobre a sua capacidade de proceder à redistribuição do rendimento, chamando a atenção para a necessidade de limitar e moderar a progressão, se não se quer, em economias abertas, assistir ao aumento da evasão e da fraude.

O objectivo da simplicidade, e a decorrente possibilidade de uma administração eficaz, passaram a ter assim autonomia relativamente aos demais objectivos da tributação.

Esta nova atitude poderá ser entrevista no diferente modo de agir na aplicação das reformas fiscais mais modernas, relativamente às suas antecessoras.

Se compararmos a reforma portuguesa dos anos 60 — com o importante salto da tributação do rendimento normal para a tributação do rendimento real e com a primeira incursão bem sucedida no domínio da tributação das transacções — com a dos anos 80 — com a adopção do IVA em 1986 e a



passagem da tributação cedular do rendimento para o imposto “único” (ou seja, a combinação de um imposto sintético sobre as pessoas singulares com um imposto sobre os lucros das sociedades) — se compararmos estes dois momentos de reforma, dizia, verificamos que as preocupações administrativas foram muito mais ostensivas na reforma mais próxima do que na reforma mais antiga. Isso reflecte-se logo numa diferente atitude em matéria de formação do pessoal administrativo e de formação dos contribuintes, numa diferente atitude em matéria de equipamento e de instalações.

Claro que, nos anos 60, uma economia menos aberta, um sistema apesar de tudo bem menos complexo, um menor número de contribuintes, tudo se conjugava para que fosse possível confiar em que tudo (ou quase) se esgotava no acto de legislar, porque a administração se encarregaria, sem mais, de aplicar bem o legislado. Mesmo assim, a falência administrativa foi apontada pelo Autor da reforma da tributação directa, o grande Mestre Teixeira Ribeiro, como um dos factores da contra-reforma que terá impedido a consecução plena dos objectivos pretendidos.

Fica justificada assim a importância dos aspectos administrativos da fiscalidade e a obrigação de os ter em conta nas análises, mesmo nas de índole teórica, não os relegando para um lugar secundário, sob a alegação de terem apenas interesse pragmático ou prático. Tentemos agora identificar qual o objectivo que rege a acção da administração fiscal e de que meios esta deve lançar mão para o alcançar.

Há dois princípios básicos por que se pode orientar a administração fiscal, conduzindo a dois tipos puros de administração.

Num primeiro princípio — a que chamaríamos “princípio jurídico” — o objectivo da administração é garantir a correcta aplicação da lei, isto é, que todas as normas fiscais são aplicadas e que os impostos cobrados são os que são legalmente devidos.

Numa segunda concepção — obedecendo a um “princípio económico ou de eficiência” — o objectivo é a maximização da receita líquida dos impostos, isto é, a diferença entre as receitas cobradas e as despesas necessárias para as conseguir.

Trata-se de dois tipos puros ou ideais de administração, não de tipos de administração realmente existentes. Na verdade, nem a administração “jurídica” esquece que a correcta aplicação da lei não pode desligar-se de considerações de eficiência, nem se concebe uma administração económica não comandada ou limitada por normas legais, que constituam as balizas da sua actuação. A distinção entre a concepção jurídica e a concepção económica da administração fiscal tem só o interesse de chamar a atenção para que a ênfase posta no objectivo da correcta aplicação da lei ou no objectivo financeiro da maximização da receita líquida pode ter consequências na forma como se organiza e actua a administração tributária.

Um objectivo puro de correcta aplicação da lei, sem mais considerações, conduziria a tentar reduzir a zero os casos de não cumprimento, enquanto, se vigorar o princípio económico, o óptimo já não será o zero de incumprimento, mas um valor positivo — que corresponde, como ensina a teoria económica, ao ponto de parificação entre o imposto marginal e o custo (marginal) da sua cobrança.

Ora, o estatuto da administração fiscal do Estado de direito reflecte muito mais o princípio jurídico do que o princípio económico. Embora a administração fiscal, como parte da administração pública, esteja vinculada a um princípio de eficiência, que aflora nos artigos 266º e 267º da Constituição da República e tem, no artigo 106º, nº 1, a sua aplicação ao campo fiscal, é seguro que tal princípio tem natureza meramente instrumental e, como bem nota Pamplona Corte-Real (1981: 101), “deve ser enunciado com grandes cautelas e ser tão balizado quanto possível”, em virtude daquilo a que chama a “natural tendência para a prepotência e o abuso administrativo”.

A flexibilidade, a autonomia e a livre apreciação na actuação dos agentes administrativos, que se exigiriam de uma administração assente no referido princípio económico, estão obviamente ausentes nas administrações fiscais dos Estados de direito, posto que em graus ou medidas diferentes. O princípio da “indisponibilidade da relação jurídica fiscal”, que impede o agente administrativo de “negociar” o que quer que seja com o contribuinte, veda que a solução de cada caso concreto seja o produto de uma



ponderação entre custos e benefícios, como seria próprio da administração económica¹.

É assim que a liquidação e cobrança dos impostos não-de processar-se, como lembra a alínea a) do nº 2 do artigo 2º da actual *Lei Orgânica da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos* (Decreto-Lei nº 408/93, de 14 de Dezembro), “nos termos das leis tributárias”. É assim que a gestão dos créditos do Estado, que compete, segundo o artigo 20º, alínea f), da mesma *Lei Orgânica*, à Direcção de Serviços de Justiça Fiscal, deve efectuar-se “nos termos da lei”. São poucas, muito poucas, as situações em que se apela para um juízo discricionário do agente administrativo, na solução de um caso concreto. Sem um esforço de rastreio sistemático desses casos, vem à lembrança a norma do artigo 110º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, onde se consente a não aplicação de penalidades, quando se apurem determinadas circunstâncias concretas. De qualquer modo, nem sequer existe hoje, como era o caso da anterior *Lei Orgânica* (Decreto-Lei nº 373/78, de 28 de Novembro) uma cláusula geral impondo, como objectivo da administração fiscal, uma avaliação contínua da repercussão da política fiscal na ordem financeira, económica e social (alínea a) do artigo 2º)².

1 As considerações do texto não implicam que se ignore a existência de situações, excepcionais, em que se estabelecem, entre a administração e os contribuintes, acordos, contratos, transacções e figuras semelhantes. Sobre esta problemática, e em especial sobre a admissibilidade do chamado “contrato fiscal”, veja-se a recente monografia de José Casalta Nabais (1994), *Contratos Fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*.

2 A Lei Orgânica da DGC, de 1978, era, aliás, mais explícita e feliz na definição dos objectivos da administração fiscal do que a actual, constante do citado Decreto-Lei nº 408/93, de 14 de Dezembro. No diploma actualmente em vigor, objectivos centrais da administração são apenas referidos como atribuições de particulares serviços ou departamentos da Direcção-Geral, como se, quanto a eles, não fosse necessário o empenhamento de toda a organização. A construção e a técnica do legislador de 1978 parece-nos assim bem superior à do legislador de 1993, exclusivamente absorvido pelos aspectos organizativos. Adiante, na nota 3, ilustraremos este defeito do diploma de 1993.

Apesar de ser assim — de o princípio da eficiência ser meramente instrumental, nunca podendo, no dizer do anteriormente citado Autor, “bulir com os demais princípios constitucionais da fiscalidade, que assim o restringem particularmente” — a Administração fiscal não deixa, dentro desses limites, de considerar a eficiência das suas acções e de atender desse modo à necessidade de minimizar os custos para a obtenção de um dado volume de receitas.

As considerações de eficiência, apesar de não poderem constituir a orientação primeira da administração fiscal, ganharão, todavia, maior consistência e visibilidade se formularmos o objectivo da administração — sempre conforme um princípio jurídico ou de legalidade — como sendo o de conseguir o máximo de cumprimento *voluntário* da lei. É esse o objectivo expressamente assinalado à administração fiscal em estudo recente de dois especialistas do Fundo Monetário Internacional, Milka Casanegra de Jantscher e Carlos Silvani (1991: 30).

A vantagem desta formulação está em chamar a atenção para a importância da cooperação espontânea do contribuinte no bom êxito da operação administrativa, com a correspondente minimização dos custos económicos respectivos. Claro que, para conseguir um bom nível de cumprimento espontâneo da lei, há que suportar custos, quer do lado da administração, quer do lado dos contribuintes. Do lado da administração, pois que nunca existirá, por parte dos administrados, um respeito tão sacrossanto pela lei que leve todos a cumpri-la espontaneamente, se não houver a percepção de que os desvios serão descobertos e penalizados. Por outro lado, mesmo que certas funções, que antes cabiam à administração, sejam passadas para os contribuintes — como é tendência da moderna fiscalidade de massas (auto-liquidações, retenções na fonte, etc.) — isso não deixa de pesar como um custo na economia em causa, por vezes nada insignificante. Calculou-se, para os Estados Unidos, que o *welfare cost* de mais \$1 cobrado atingia \$1,5 (Tanzi e Shome, 1993).

De qualquer modo, embora seja assim e se deva, pois, ter em conta os custos incorridos pelos contribuintes e pela economia em geral



— e não apenas os custos directos suportados pela administração pública — o objectivo de conseguir o cumprimento espontâneo da lei parece ser essencial e sobre ele se devem concentrar os esforços da administração fiscal, na sua luta contra a evasão e a fraude e pela coincidência máxima entre o direito legislado e o direito aplicado³.

Que condições favorecem a realização aproximada deste objectivo óptimo? Que providências devem ser adoptadas para potenciar o cumprimento voluntário da lei fiscal?

A meu ver — é sempre a meu ver, como observou Fernando Pessoa — são de três tipos as acções que podem contribuir para melhorar os resultados neste domínio. Tudo acções e medidas bem mais fáceis de formular do que de praticar, como acontece quase sempre com as receitas de política...

Há, em primeiro lugar, um conjunto de *medidas relativas ao sistema fiscal* que ajudam à sua mais fácil aceitação pelo público e, reflexamente, ao cumprimento espontâneo das suas normas.

3 Este objectivo do cumprimento espontâneo da lei aparecia, de certa forma, formulado expressamente como atribuição da DGCI, na alínea e) do artigo 3º da anterior lei orgânica da Direcção-Geral (D. L. nº 373/78, de 28 de Novembro). Dizia-se aí que é atribuição da DGCI "contribuir para o esclarecimento dos contribuintes e exercer a acção de relações públicas fiscais". E mais adiante, no nº 5 do artigo 4º, atribuíam-se competências para o exercício daquela função. Entre essas competências, estava a de "promover pelos meios adequados, e sempre que se mostre conveniente, a divulgação do conteúdo da legislação fiscal, de modo a facilitar aos contribuintes o seu correcto cumprimento" (alínea c) do nº 5 do artigo 4º). A nova lei orgânica (D. L. nº 408/93, de 14 de Dezembro), voltada mais para os aspectos organizativos, é muito pouco explícita sobre as atribuições e competências gerais da DGCI, relegando a definição das tarefas da administração em matéria de relações com os contribuintes para as incumbências da Direcção de Serviços de Informações e Apoio aos Contribuintes (artigo 24º), quando, a meu ver, se trata antes de uma função geral da administração, que deve ser exercida por muitos outros departamentos orgânicos que têm relações com os contribuintes e não referida apenas a um departamento especializado; uma função que deve constituir, em suma, uma atitude permanente e uma preocupação geral de toda a actividade administrativa no domínio dos impostos.

Assim, o sistema ganha em ser, quanto possível simples: poucos impostos, regulamentação clara, bases de incidência largas, com reduzido número de isenções e uso moderado de benefícios fiscais. A experiência ensina que a introdução de novos tributos, muitas vezes destinada a compensar perdas resultantes da evasão, é geralmente contraproducente. O aumento do número de impostos produz ineficiências no sistema fiscal e facilita até a busca de novos meios de evadir. A extensão das bases de incidência e o uso parcimonioso dos benefícios fiscais permitem obter elevado rendimento com taxas baixas. Ao contrário, o abuso de benefícios, as regulamentações e os regimes especiais ou excepcionais são, em princípio, fonte de complexidade e constituem incentivo à descoberta de vias para evasão, umas vezes legítima, outras não tanto... Já o grande "administrador público" que foi Alexandre de Gusmão, secretário de D. João V, intuíra que é assim: discorrendo sobre o sistema de capitação, a instituir no Brasil, advertia, em fórmula lapidar, para a necessidade de que se "não abrisse brecha na generalidade do Sistema, que é o principal fundamento da certeza da arrecadação" (Gusmão, 1981: 74).

O sistema tributário ganha também se for estável. A mudança frequente das soluções legislativas, geralmente ligada a uma excessiva utilização da política fiscal como instrumento de política económica conjuntural, aumenta a incerteza dos agentes económicos e torna a administração mais difícil e incerta. Os custos de adaptação dos agentes económicos à contínua mudança de regras são significativos e prejudicam o desejável espírito de colaboração entre a administração e os contribuintes.

O sistema ganha, por outro lado, em ter taxas legais moderadas. São um estímulo ao cumprimento voluntário da lei. Com taxas não exageradas, o "prémio" pela evasão pode deixar de compensar os riscos ligadas à sua descoberta. Ao contrário, como é sabido, taxas muito elevadas constituem em si mesmas um factor de incremento da fuga aos impostos. São até muitas vezes um índice claro do falhanço do sistema no controlo da evasão e da fraude: as taxas legais crescem, porque as taxas efectivas estão fortemente



“contaminadas” pela evasão. Luigi Einaudi, o famoso financista italiano, que foi o primeiro Presidente eleito da Itália após o fascismo, afirmou que, se, no seu país, se cobrassem todos os impostos que as leis previam e às taxas delas constantes, o nível de fiscalidade italiano atingiria 120% (Tanzi e Shome, 1993: 821, nota 24)!

O sistema ganha ainda em não estar muito afastado do dos sistemas fiscais dos países da área geográfica e económica em que o país considerado se integra. Isto é tanto mais importante quando se pertença a áreas económicas em que decorram processos aprofundados de integração. O alinhamento do sistema nacional com o dos parceiros da União Europeia — ou, pelo menos, a ausência de divergências significativas, no espaço que as directivas de harmonização fiscal forem deixando à liberdade do legislador nacional — permite uma boa posição concorrencial e desestimula manobras de evasão.

O sistema fiscal ganha, e muito, se for visto pela generalidade do público como justo. Isso contribui para não tornar a evasão socialmente aceitável e aumentará o grau de cumprimento espontâneo da lei, enquanto a percepção de graves injustiças na tributação poderá contribuir para que o evasor seja antes tido como alguém que procura afinal fazer justiça pelas suas próprias mãos. Neste aspecto, todavia, há que reconhecer que a evolução recente da generalidade dos sistemas fiscais não é animadora, devido à dificuldade crescente em assegurar o equilíbrio desejável entre a tributação dos rendimentos do trabalho e a tributação dos rendimentos de capitais, e, dentro dos rendimentos do trabalho, entre os rendimentos do trabalho dependente e os do trabalho independente. A razão destas dificuldades radica nas diferenças de grau de liberdade de deslocação dos factores produtivos, nas economias modernas. Quanto ao factor trabalho, não só os assalariados mudam mais dificilmente de jurisdição fiscal do que os trabalhadores independentes, como as possibilidades de evasão, legítima e ilegítima, destes últimos, são, restantes condições iguais, muito maiores. Por outro lado, e quanto aos rendimentos de capitais, em economias abertas, com liberdade de circulação de

capitais, a tributação do rendimento do capital acabará por ter de alinhar pelo nível que existir no país ou jurisdição onde forem mais baixas as taxas, a dano dos critérios de equidade tributária, que mandam, ao invés, discriminar contra os rendimentos de capital. Já há mesmo quem se interrogue se a tributação do rendimento do capital tem futuro, atendendo a estas novas condições⁴.

Por último, há que prever penalidades adequadas. Penalidades que tenham um efeito forte no plano da prevenção geral e especial, mas que não sejam irrealistas ou desajustadas, tornando-se propícias à não aplicação ou a converterem-se em letra morta. Ora esse risco corre-se, muitas vezes, quando se recorre a penalidades desajustadas, por rigor excessivo na escolha da medida da pena.

As medidas que referi respeitam ao sistema fiscal, à legislação. Contribuindo para melhorar o grau de cumprimento voluntário da lei, não bastam por si mesmas para o conseguir. É necessário que as disposições legais sejam efectivamente aplicadas, que passem dos códigos para as práticas e para os procedimentos da administração e dos contribuintes. Por isso, um outro conjunto de *medidas relativas à actuação da administração fiscal* afigura-se indispensável.

Entre essas providências, parece-me decisivo assegurar condições de correcto desempenho à fiscalização tributária. As demais funções da administração fiscal ficarão prejudicadas se não houver um controlo e inspecção suficientes. A administração fiscal terá, pois, de dispor de meios materiais e humanos adequados a fiscalizar o correcto cumprimento da lei. Peritos do Fundo Monetário Internacional chegam mesmo a afirmar que se a fiscalização tributária for fraca, fraca será a administração dos impostos. Se os demais meios que contribuem para fazer aplicar a lei, como sejam a identificação dos sujeitos passivos e a cobrança, se necessário coerciva, dos impostos liquidados, funcionarem bem, o não cumprimento tomará a forma de evasão se a fiscalização tributária não estiver ao mesmo nível (Jantscher, Silvani

4 Veja-se um título significativo de Roger H. Gordon (1991), *Can capital income taxes survive in open economies?*



e Holland, 1991: 67). O factor decisivo é pois a fiscalização, e a respectiva eficácia deve ser avaliada, não tanto pela receita que recupera para o Tesouro, mas muito mais pela medida em que contribui para um maior grau de cumprimento voluntário da lei fiscal. A presença, no terreno, da fiscalização tributária e a sua "visibilidade" podem ser mesmo o factor mais importante para assegurar o referido cumprimento voluntário, mesmo que essa presença e visibilidade não produzam directamente qualquer receita adicional (Jantscher, Silvani e Holland, 1991: 76).

É depois necessário que a actuação junto dos contribuintes faltosos seja rápida e que as penalidades sejam efectivamente aplicadas. Se a repressão tarda muito, perde eficácia. Se as penalidades, por muito gravosas que sejam, só raramente forem aplicadas, a evasão não é desencorajada, porque o evasor joga na elevada probabilidade de não ser descoberto, aumentando assim o interesse pelo não cumprimento espontâneo da lei.

Finalmente, chame-se a atenção, neste domínio, para a necessidade de intensa cooperação internacional — no nosso caso, em particular, cooperação intercomunitária. Especialmente em matéria de IVA, o controlo fiscal assenta já hoje em mecanismos que transcendem as administrações de cada um dos países da União Europeia, constituindo antes redes estabelecidas à escala da União. É o caso do *VAT Information Exchange System (VIES)* que constitui a pedra angular do controlo fiscal das transacções intra-comunitárias. Esta tendência para a internacionalização das administrações fiscais seguramente se acentuará com os progressos da integração europeia. A administração fiscal portuguesa terá de estar bem apetrechada para responder às exigências desta cooperação.

Um último conjunto de medidas ou condições deve, a meu ver, ser referido, como capaz de contribuir, posto que com efeitos mais retardados e de longo prazo, para a melhoria no grau de aceitação e de cumprimento voluntário da lei fiscal. Dir-se-ia que se trata das *medidas destinadas a elevar a moral social*, em geral e não só no campo fiscal.

É claro que o não cumprimento espontâneo ou voluntário da lei fiscal é apenas um aspecto do

fenómeno mais vasto do não cumprimento da lei ou de outras normas da vida social. Certos dos factores que explicam a evasão fiscal coincidem porventura com os factores que explicam que alguns de nós estacionem em locais proibidos, em dupla fila, circulem com excesso de velocidade, etc., sem que os restantes estigmatizem tais comportamentos como condutas anti-sociais. Ora, este tipo de reacção varia naturalmente de país para país, não sendo nada fácil modificar as condições de fundo que explicam essas diferenças. As penalidades sociais ligadas ao não cumprimento da lei são, em geral, fracas, se é que existem, num país como Portugal. O evasor fiscal não é, salvo excepção rara, estigmatizado pela sociedade como autor de um comportamento condenável. Não é assim só entre nós. Num manual inglês recente, a propósito da evasão fiscal, afirma-se, com ironia, que esta é, nos Estados Unidos, um "desporto nacional", enquanto, na Itália, será mesmo um dever cívico" (Simon e Nobes, 1992: 90)! Qualquer modificação significativa dos comportamentos sociais, nestes domínios, demora obviamente muito tempo e envolve programas de educação cívica sobre que não sei, obviamente, dizer nada de concreto. A educação geral é, no entanto, sem surpresa, sempre um factor decisivo em qualquer campo onde se queira aperfeiçoar os resultados da actividade humana. /

De qualquer modo, ajuda para a manutenção de padrões morais aceitáveis que o Estado aplique a si mesmo também padrões de conduta eticamente correctos. Inversamente, não ajuda nada, não contribui nada para incentivar os administrados ao cumprimento da lei, que o Estado dê maus exemplos, atrasando, por exemplo, os pagamentos aos seus fornecedores, não pagando atempadamente os subsídios a que está obrigado, ou praticando outros actos ou omissões que dêem pretexto a não considerá-lo uma "pessoa de bem".

O Estado deve pois preocupar-se em dar o exemplo e, por maioria de razão, deve também a administração fiscal não ter telhados de vidro neste domínio. A este propósito, reputo muito negativas, como contribuição para favorecer o cumprimento espontâneo da lei, medidas como as que recentemente foram tomadas em matéria de reembolsos de IVA. Posto que



motivadas por um indeclinável objectivo de reduzir a fraude, essas medidas, constantes do Despacho Normativo nº 342/93, de 18 de Outubro, parecem inspiradas na ideia de dificultar o reembolso para todos os contribuintes, burocratizando em extremo a sua obtenção, o que cria um clima de más relações entre a administração e os contribuintes, pouco propício à colaboração. Tenho por certo que um reforço significativo na fiscalização dessas situações conduziria a melhores resultados no controlo dos reembolsos, sem por outro lado indispor contra a administração fiscal os contribuintes cumpridores, através de exigências burocráticas pesadas e mesmo incompreensíveis⁵.

Uma última palavra sobre a estigmatização social dos infractores, que parece não existir na nossa sociedade. Na Reforma Fiscal dos anos 60, previu-se, como sanção acessória de certas infracções fiscais, quando cometidas com dolo, a publicação na imprensa periódica, a expensas do infractor, de um extracto da sentença condenatória. Dos códigos dos impostos nascidos dessa reforma constavam normas prevendo esta sanção, orientada para a condenação social da infracção fiscal. Prevista expressamente no Código do IVA (artigo 123º), a publicação da sentença condenatória desapareceu, porém, do elenco das penas acessórias constante da primeira versão do artigo 12º do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro (*Regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras*), para nele vir a ser incluída na revisão mais recente do diploma, efectuada pelo Decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro. Posto que a eficácia imediata da medida sancionatória possa não ser significativa, julgo que a ideia inspiradora é correcta e mantém actualidade, pelo que foi avisado o legislador ao restaurar tal sanção, que tem, apesar de tudo, virtualidades dissuasoras e carácter educativo. Mostra que o não cumprimento voluntário da lei, quando doloso, é um comportamento anti-social, que além de atrair sanções pecuniárias ou outras, vai publicitado como tal, para que o público como tal o reconheça.

Importa concluir.

Encarregada de cobrar as receitas públicas e assumindo assim a responsabilidade pela segurança fiscal do Estado, a administração tributária não pode ser olhada como uma administração pública entre as outras. Trata-se, antes, de um departamento especial da administração, ao qual se não devem aplicar automaticamente as regras gerais vigentes na função pública. Seria um erro, de consequências gravíssimas, não reconhecer este carácter especial, que radica não só nas funções particulares que cabem à administração dos impostos, muito exigente em matéria de conhecimentos técnicos e de muito delicada execução, como ainda no passado histórico da própria instituição, passado que não tem paralelo na generalidade dos departamentos da administração pública. Como é também um erro, que custará caro, pensar que sucessivas alterações, ou reestruturações, como por vezes se prefere dizer, feitas frequentemente sem adequada ponderação e vestindo modelos pré-concebidos e, porventura, válidos para a administração geral do Estado, podem melhorar a eficácia da administração fiscal. Mais do que reformas ou reestruturações orgânicas, este ramo da administração pública necessita de estabilidade que lhe permita pôr ao serviço do Estado o enorme capital de experiência acumulado pela generalidade dos seus funcionários e o sentido de missão que é tradição de décadas da “casa”. Dotada de meios financeiros e técnicos adequados às responsabilidades que lhe estão cometidas — e a política a seguir neste ponto não deve ceder a tentações miserabilistas — e assegurada a estabilidade da sua orgânica e do estatuto do seu pessoal, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos estará seguramente em condições de desempenhar cabalmente as suas funções e garantir, como tem garantido até a um passado recente, a segurança fiscal do Estado português.

5 Sobre este despacho, pronunciando-se pela sua ilegalidade, cfr. J. Xavier de Basto e J. L. Saldanha Sanches (1994).



Referências Bibliográficas

- Basto, J. Xavier de; Sanches, J.L. Saldanha (1994) O novo regime de reembolsos de IVA — um despacho normativo ilegal, *Fisco*, 62, 3-17.
- Corte-Real, C. Pamplona, (1981) Curso de Direito Fiscal, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 124.
- Gordon, Roger H. (1991) Can capital income taxes survive in open economies?, in *Portugal e a transição para a União Económica e Monetária*, Ministério das Finanças; também publicado em National Bureau of Economic Research, Working Paper 3416, 1990.
- Gusmão, Alexandre de (1981) *Cartas*, (introdução e actualização de texto por Andréa Rocha), Lisboa, Imprensa Nacional — Casa da Moeda.
- Jantscher, M. Casanegra de; Silvani, C. (1991) Guidelines for Administering a VAT, in Tait, Alan (org.) *Value Added Tax: Administrative and Policy Issues*, Occasional Paper 88, International Monetary Fund, Washington, October.
- Jantscher, M. Casanegra de; Silvani, C.; Holland, G. (1991) The Audit of VAT, in Tait, Alan (org.) *Value Added Tax: Administrative and Policy Issues*, Occasional Paper 88, International Monetary Fund, Washington, October.
- Nabais, J. Casalta (1994) *Contratos Fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Simon, James; Nobes, Christopher (1992) *The Economics of Taxation*, London, Prentice Hall.
- Tanzi, Vito; Shome, Parthasarathi (1993) A Primer on Tax Evasion, *IMF Staff Papers*, vol. 40, 4, 807-828.