

CIDADANIA E FISCALIDADE: QUE RELAÇÃO?

António Carlos dos Santos¹

1. De que falamos quando falamos de cidadania fiscal? Que relação tem tido, ao longo dos tempos, a cidadania com a fiscalidade, com a cultura fiscal, com a consciência fiscal e com a educação fiscal? Este é o objeto da presente comunicação.

A noção de cidadania está historicamente vinculada a um estatuto (*status*) de pertença a uma comunidade política organizada que possui uma certa vivência permanente e identidade em comum.

Neste sentido, esta noção tem raízes antigas. Mas, ao longo da história, têm existido diversos entendimentos do que significa cidadania, a partir essencialmente de dois vetores: a) o *conteúdo do estatuto de cidadão* (o peso relativo de direitos e deveres ou obrigações; o acentuar das dimensões política, jurídica ou ética da cidadania); b) o tipo de comunidade política em questão (polis grega, império, cidades-estado, Estado moderno, comunidade humana) e de regime em que essa comunidade se organiza.

2. Esquemmatizando, de forma necessariamente simplificadora, podem detetar-se tendências de evolução na noção de cidadania. Num sentido mais político, a noção de cidadania remonta à *polis* da Grécia clássica, tendo por modelo a democracia ateniense do tempo de Péricles. O conceito não abrangia os estrangeiros (*metecos*), os escravos e as mulheres e crianças (umas e outras cingidas ao espaço privado da *óikos*), antes se restringia aos habitantes da *polis*, os filhos de pai e mãe atenienses dotados de direitos e obrigações que integravam a comunidade política e participavam no autogoverno da cidade. Embora em Atenas se reconhecesse a liberdade

1 Doutor em Direito (Universidade de Lovaina-a-Nova). Professor associado, docente e membro do IDEFF/FDL, investigador do SOCIUS/ISEG e do Centro Ratio Legis/UAL, árbitro do CAAD em matérias tributárias. Esta comunicação, apresentada em 12 de setembro de 2018 na cidade de Luanda, retoma e aprofunda anteriores textos e intervenções sobre os temas em análise, a maioria dos quais disponíveis na minha página na internet antoniocarlosdossantos.com.

individual dos cidadãos, esta era vista como sendo menos importante do que a participação na esfera pública (a chamada liberdade dos antigos). Aristóteles (384-322 A.C.), um defensor da aristocracia, defendia que os governantes deveriam ser simultaneamente bons cidadãos e homens de bem. O ideal seria a coexistência no governante das condições de bom cidadão (*status* político) e de homem de bem (*status* ético). A virtude central de quem governa ou decide era a prudência, virtude que deveria ser cultivada. Afirmava também o estagirita que não pode mandar bem quem não tenha obedecido. Já aos governados (os cidadãos comuns) bastaria serem bons cidadãos e buscarem a verdade. Em qualquer caso, como ninguém nasce virtuoso, para Aristóteles, era central o papel da educação pública (*paideia*) na formação do caráter do bom cidadão e do homem de bem.

Assim, a noção da cidadania tem na Grécia antiga um conteúdo essencialmente político e ético. Mas este conteúdo não incluía a cidadania fiscal, pois mau grado o elevado volume das despesas efetuadas pelo estado ateniense, o sistema de receitas poupava, em condições normais, os respetivos cidadãos ao pagamento de impostos (SANTOS, J.A., 2003, p. 32).

3. Em Roma, a noção de cidadania assume um cunho mais jurídico do que político, designando um estatuto definido por lei (*juris societas*), que abrange as noções de liberdade (*libertas*) vista como proteção contra a dominação de terceiros e de acesso à justiça (*jus*), ou seja, em termos modernos, de igualdade perante a lei. No fundo, cidadão era o filho de romanos que se encontrava protegido pelo Direito Romano, disfrutando por isso de certos privilégios e estando submetido a certas obrigações. Na República (509 aC- 44 aC), caracterizada por um governo chefiado por dois cônsules eleitos anualmente pelos cidadãos e aconselhados pelo senado, a cidadania enfatizava as obrigações e a obediência à lei, sendo compatível com privilégios políticos de base elitista (FIERRO, 2017, p. 68). Nos cerca de 500 anos seguintes em que durou o Império Romano, a cidadania foi estendida por Caracala a todos os habitantes do Império considerados livres. A exemplo de Aristóteles, um dos maiores pensadores romanos, Cícero (106-43 a.C.) enfatizava a relação entre cidadania e virtudes cívicas. No entanto, também em Roma não tinha sentido falar de cidadania fiscal, uma vez que “o encargo dos impostos incidia, predominantemente, sobre os habitantes das províncias conquistadas, o que permitia aos cidadãos romanos beneficiarem de uma fiscalidade mínima” . Ser sujeito de um imposto direto

simbolizava, aliás, uma desonra incompatível com o ideal de um cidadão livre” (SANTOS, J. A., 2003, pp. 32 e 48-49).

4. Durante o longo período da história da Europa conhecido por *Idade Média* iniciado com a queda do Império Romano do Ocidente (séculos V a XV) podemos observar várias tendências, todas no sentido de perda de importância da noção de cidadania.

O *feudalismo* caracteriza-se pelo desmembramento do poder e da propriedade com inexistência de um verdadeiro centro político, onde a figura do rei não passa de um *primus inter pares*. Neste contexto, a noção de cidadania é substituída pela contraposição entre suserano e vassallos. Do mesmo modo, o imposto, como receita pública que alimenta os cofres do poder político, praticamente desaparece. O rei não recorre aos impostos salvo em situações de emergência nacional. A resistência ao lançamento de impostos está bem documentada no Édito de Paris (614). Alguns séculos depois, com a Magna Carta (1215), desponta o princípio do autoconsentimento da tributação, não pelos cidadãos ou pelo povo, mas pelos estratos nobres e possidentes.

Um outro aspeto a considerar é o da predominância da *esfera religiosa*. A Igreja transcendia as fronteiras das ordens políticas territoriais. A nova fronteira passava a ser ente fiéis e infiéis, entre crentes e não-crentes, clivagem central na ação da Inquisição. Neste contexto, a noção de cidadania ligava-se mais a privilégios dos diversos estamentos, nomeadamente do clero e da nobreza. Como refere SANTOS, J.A. (2003,p.71) “Só a Igreja assegura, pela arrecadação da dízima, uma espécie de parafiscalidade de ordem nacional”. Por outro lado, ainda que de modo limitado, a comunhão com o sagrado, sendo a-territorial, antecipava o tema (hoje atual) da chamada cidadania cosmopolita.

Entretanto, a partir do século XI, com o incremento do comércio, ganha expressão a *economia urbana* e com ela a noção de burguês, o habitante dos burgo dedicado ao comércio, à troca mercantil, à construção, à usura e ao lucro, testemunho da importância crescente da dimensão económica sobre as restantes esferas da vida social. Surge então a fiscalidade local. Mas é sobretudo com as cidades-estado italianas do Renascimento (séculos XV e XVI) que surgem importantes traços da fiscalidade moderna, mormente da fiscalidade indireta, ainda que tais impostos não obedeçam aos princípios hodiernos da generalidade e da igualdade. É então que “o

súbdito tende a transformar-se em contribuinte” (SANTOS, J.A., 2003, p. 88). O relançamento da noção de cidadania dá-se como um *status* essencialmente ligado a certas condições sociais e ao pagamento de impostos.

Diferente é a situação do *Estado absoluto*, uma forma de Estado patrimonial em que o poder político se concentra nas mãos do monarca absoluto, considerado por uns como um estado de transição para o capitalismo e por outros como o primeiro estado capitalista. Aqui a noção de cidadão é substituída pela de súbdito, visto como alguém desprovido de direitos. O que não impede que, na ausência de direitos, não exista pela negativa uma certa forma de igualdade (Hobbes).

5 É, pois, necessário esperarmos pelos filósofos do *Iluminismo* e pelas *Revoluções burguesas*, em particular a americana e a francesa, para que saltasse de novo para a ribalta uma perspetiva política da cidadania. ainda que com características bem mais restritivas do que as de hoje. Assim ocorre com a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, a Declaração de Direitos de Virgínia (1776), em que a proclamação solene de direitos não se estendia aos escravos e às mulheres. Ou com a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789) onde, apesar da República Francesa ter entronizado os valores da liberdade, igualdade e fraternidade como virtudes supremas e de a Convenção (1793) ter proibido as palavras *madame* e *monsieur*, substituindo-as por cidadãos e cidadãs, foi consagrada na lei a distinção entre cidadãos *ativos* (a elite que elegia e podia ser eleita, que possuía bens e pagava impostos) e cidadãos *passivos*, constituindo estes a maioria da população (em 1791, cerca de 84%). Deste modo, a realidade contradizia a retórica das Declarações de Direitos: nos EUA continuou a florescer a escravatura e, mais tarde, após a guerra civil e a formal alforria dos escravos, persistiu um estatuto de minoridade política e social das comunidades negras e índias e das próprias mulheres brancas; na França, a democracia, restringida pelos sufrágios censitário e capacitário, deixava de fora a maioria da população, desprovida de qualquer influência política por via legal. Já em Tocqueville, aliás, era visível uma enorme desconfiança perante o papel das massas populares, em especial dos mais pobres. Como refere MACHPHERSON (1978, p. 17), " a principal tradição ocidental até aos séculos XVIII e XIX era não-democrática ou antidemocrática".

6. Desde os primórdios, afirma-se uma certa tensão (alguns dirão mesmo, incompatibilidade) entre democracia e liberalismo (não apenas o económico, mas igualmente o político). O Estado liberal visava sobretudo a proteção do direito de propriedade, o primeiro dos direitos civis, um direito considerado natural, anterior à organização política (à Constituição) do Estado, contra a maioria dos não proprietários. O Governo do Estado liberal fundava-se num universo restrito, assente no voto de reduzidas parcelas da população. O Estado liberal não nasceu assim como Estado democrático, mas como Estado elitista. A democracia, mesmo na sua faceta representativa, não é um derivado lógico do liberalismo, mas um produto de múltiplas lutas sociais e políticas. E, como tal, é algo de frágil, nunca plenamente conseguido e, menos ainda, garantido. Procurou-se superar a tensão entre liberalismo e democracia mediante a construção da *democracia liberal*, ajustando uma estrutura democrática a uma sociedade dividida em classes. Tal tensão contudo nunca foi superada, embora tenha sido apaziguada com a introdução de limites à soberania popular, primeiro, através dos sufrágios restritos e da noção de Estado de Direito e, mais tarde, de Estado constitucional e primado da Constituição.

A tradição liberal clássica privilegiava a afirmação da liberdade individual, vista como não ingerência dos poderes públicos (liberdade dos modernos ou liberdade negativa), ao mesmo tempo que desvalorizava a liberdade dos antigos (a liberdade positiva, centrada na participação na esfera política), ou seja, defendia o primado da autonomia individual sobre a autodeterminação coletiva. Simultaneamente, exaltava os direitos, em especial os civis, incluindo o direito de propriedade entendido como um direito natural inerente à personalidade e anterior à esfera pública, sobre os deveres, responsabilidades ou obrigações que se cingiam ao cumprimento das leis, à prestação do serviço militar e ao pagamento de tributos. Estes eram, porém, vistos como uma agressão ao património dos indivíduos, como um mal necessário: daí uma conceção odiosa do imposto, visto como um cerceamento à liberdade individual e não como uma condição de uma sociedade civilizada, com a conseqüente redução do Estado fiscal a um Estado mínimo. A noção de cidadania orientada para o bem público é, neste quadro mental, alheia à tradição liberal. Sendo a sociedade vista como mero agregado de indivíduos e de interesses individuais, a vida boa é uma questão da esfera privada (família, amigos, vizinhança, trabalho e esfera produtiva). Sobretudo a partir de SCHUMPETER, a democracia tenderá a ser vista como um método, como um procedimento de escolha de governantes entre candidatos em

competição ou entre empresas partidárias em concorrência, deixando de lado a ideia (substantiva, material) de democracia como "uma autêntica condição social, como um *status* social que coloque o povo, isto é, todos, em situação de participar igualmente no governo da comunidade" (CERRONI, 1972, p. 183). A participação política é aqui secundarizada, sendo mesmo criticado o seu excesso. A apatia política passa a ser valorizada como sinal de que tudo corre normalmente e de que é positivo que os cidadãos desocupem o espaço público, preocupando-se essencialmente com a vida privada.

7. O liberalismo clássico desvalorizava pois a participação cívica, pondo o acento tónico na autonomia individual, na liberdade dos indivíduos sem restrições (ou sujeita a um mínimo de restrições). Esta liberdade abrangia essencialmente a esfera pessoal (civil), laboral e empresarial (livre iniciativa económica, desvinculada de pretensões éticas, como se deduz da célebre fábula das abelhas de Mandeville). Os deveres e as obrigações para com a comunidade política eram vistos como coerções e potencialmente danosos para a liberdade. Desde Benjamin Constant, passando por Isaiah Berlin, o liberalismo afirmava a primazia (se não o exclusivismo) da chamada liberdade dos modernos (liberdade negativa, não interferência) contra a liberdade dos antigos (liberdade positiva, centrada na participação cívica e na autodeterminação coletiva). Esta última liberdade entendida como não dominação era mesmo considerada perigosa.

O liberalismo clássico afastava-se assim das conceções da política e da governação que tinham por objeto o bem comum e a busca do interesse geral. A virtude cívica, necessariamente ancorada nos textos constitucionais, não integrava o leque dos valores do homem liberal. Neste quadro, a noção liberal de cidadania é pobre e limitada. O egoísmo como fonte de virtudes públicas prolonga-se, no plano epistémico, pelo individualismo metodológico. No limite, como recentemente afirmava Margaret Thatcher, a sociedade não existe, o que existe são indivíduos e famílias. A construção de uma esfera económica distinta das demais surge desvinculada de valores éticos, como esfera "supostamente livre do peso de ter de se justificar moralmente". Nesta esfera, "as pessoas podem falar sem constrangimentos sobre os seus interesses pessoais e egoísticos. É "legítimo" se comportar assim na economia, Essa foi uma dura conquista histórica para este campo de atividade contra os limites impostos pela ética religiosa que, por exemplo, proibía expressamente a "usura", a cobrança de juros. Tamanha liberdade de ação e de expressão

não se deu de um dia para o outro. Foi necessário o trabalho incansável de incontáveis intelectuais e pensadores que apostaram seu prestígio em defesa dessa liberdade. A busca do lucro e do ganho tem que ser livre, posto que assim ganhamos todos. O "vício" individual gera uma "virtude coletiva". Como toda a ação humana tem que ser justificada, a transparência extraordinária da atividade económica está vinculada a uma legitimação de segundo grau: ao fim e ao cabo todos nós ganhamos se os negócios e as transações económicas se realizarem usando seu próprio nome, sem se dizer que uma coisa está sendo feita quando na realidade se faz outra muito diferente" (SOUZA, 2016, p. 21).

8. A tradição liberal afirmava o primado dos direitos, em especial dos civis, em detrimento da noção de responsabilidades (deveres, obrigações). Estas eram vistas como cerceamento às liberdades e só admitidas na estrita medida do necessário para o funcionamento da comunidade política. Os deveres admitidos eram essencialmente o de acatar as leis existentes, o de pagar tributos mínimos e o de prestar serviço militar. Só tardiamente, alguns liberais igualitários, como MARSHAL (1950), preocupados com a questão social, fizeram integrar no elenco dos direitos de cidadania os direitos de natureza social (os direitos de 3ª geração), entre os quais sobressai o direito à educação. Mas, na maioria dos casos, os liberais passaram a encará-los como direitos fracos ou subalternos, dependentes de condicionalismos económicos, como se apenas os direitos sociais tivessem custos.

De facto todos os direitos têm custos. Não apenas os direitos da terceira e da quarta gerações mas os próprios direitos civis e políticos. Circular livremente nas ruas tem custos (segurança, iluminação noturna, etc), exercer direitos políticos em democracia também (votações, financiamento de partidos, definição de sistemas eleitorais, etc), como custos tem o acesso à independência dos Estados pós-coloniais (diplomacia, exército permanente, participação em organizações internacionais, etc.). Ora num Estado não patrimonial estes custos são financiados, em primeiro lugar, por impostos e, complementarmente, por outros tributos, como taxas, contribuições ou empréstimos forçados (compulsórios) ou por receitas provisórias decorrentes da dívida pública. Os Estados modernos são assim essencialmente Estados fiscais, cuja base financeira são os impostos. Na perspectiva liberal dominante, a função reditícia dos impostos deve estar fundamentalmente ao serviço das funções realengas do Estado. Os impostos devem basear-

se na justiça comutativa, que via neles a contrapartida devida ao Estado pelos serviços por este assegurados (conceção do *imposto-troca*). Neste contexto, o recurso à noção de cidadania fiscal (a exemplo do que ocorre com a noção de Estado fiscal) é vista, na retórica jurídica do liberalismo, essencialmente como um limite acrescido ao poder de tributar.

9. Esta visão é, porém, questionada por outras tradições de pensamento mesmo no quadro liberal (como o liberalismo igualitário de RAWLS ou de SEN) ou por outras correntes de pensamento reformistas (republicanismo, comunitarismo, etc.). O mesmo ocorre com as várias tradições do pensamento socialista, mais ou menos críticas da ordem económica capitalista, que denunciam as desigualdades sociais existentes para além da igualdade formal entre os cidadãos, sendo, para este efeito, as mais importantes aquelas que se preocuparam em aprofundar uma teoria do Estado e do Direito que não reduza os fenómenos políticos e jurídicos a meros epifenómenos da economia. Tem existido, aliás, um acentuado desinteresse da generalidade do pensamento socialista revolucionário pela teoria fiscal (CHANEL, 202, p. 67), o qual advém do facto de preconizar o desaparecimento do Estado no comunismo e a coletivização da economia (o Estado patrimonial do capitalismo monopolista de Estado) num período transitório, politicamente configurado como ditadura do proletariado, como oposição à ditadura da burguesia existente. Deste modo, o imposto ora era visto como uma técnica de expropriação, ora como um instrumento transitório, a exemplo do que ocorreu, em 1921, com a Nova Política Económica em que, num contexto de liberdade de comércio na circulação económica local, o imposto representava "um modo de elevar as forças produtivas do campesinato, substituindo as requisições pelo imposto em espécie". "O imposto em espécie é uma das formas de transição dum «comunismo de guerra» peculiar, imposto pela extrema miséria, pela ruína e pela guerra, para uma troca socialista regular de produtos. E esta última é, por sua vez, uma das formas de transição do socialismo, com as particularidades originadas pelo predomínio do pequeno campesinato entre a população, para o comunismo" (LENINE, 1921). Mais tarde, porém, com a introdução do cálculo económico nas empresas estatais dos Estados coletivistas, o imposto assumiu uma outra importância, passando a técnica fiscal, através de um imposto sobre as empresas, a substituir a entrega direta de lucros dessas empresas ao orçamento a qual constituía uma receita patrimonial (não tributária).

Hoje é visível que, de um modo ou de outro, todas estes distintos ideários confluíram na revalorização da participação política (democracia participativa, democracia deliberativa) e da educação cívica, da afirmação da importância dos deveres e obrigações dos cidadãos, incluindo os de natureza tributária, e, muito em particular, da defesa da imprescindibilidade da criação de condições económicas, sociais, culturais e éticas para o exercício ativo da cidadania. Sem essas condições, o estatuto de cidadão será incompleto e frágil, não existirá verdadeira coesão social, nem haverá antídotos à anomia e disrupção sociais manifestas ou latentes.

10. Aqui chegados, é tempo de nos interrogarmos sobre a relação entre cidadania e fiscalidade hoje expressa na noção de *cidadania fiscal*. A expressão é curiosa, pois pressupõe estarmos perante um conceito dinâmico e amplo, o de cidadania, divisível em várias vertentes, como a cidadania ambiental ou a cidadania cultural, todas apelando para a exigência de formação cívica ou de educação para o exercício da própria cidadania. Assim, por exemplo, a expressão "cidadania ambiental" liga-se à promoção do exercício de boas práticas e à participação pública, individual e coletiva para as questões do ambiente e do desenvolvimento sustentável, através da conceção e desenvolvimento de estratégias de informação e comunicação, assim como de educação e formação, com recurso aos canais e aos meios considerados mais adequados, levando em consideração as exigências da sociedade de informação e da formação ao longo da vida. Estamos perante uma noção que transcende assim os tradicionais planos económico e jurídico. De facto, no *plano económico e financeiro*, a fiscalidade costuma recorrer sobretudo à noção de *contribuinte* enquanto, no plano jurídico, sobressai a de *sujeito passivo*, por vezes, sendo usadas indistintamente as duas expressões.

Contribuinte é um termo com origens na tradição liberal. Em França, em 1811, foi publicado o *Code des Contributions* que positivou a atual distinção entre impostos diretos e indiretos (ZILVETI, 2017, p. 225). Em Portugal o termo esteve presente na designação de alguns tributos (v.g., Contribuição Industrial, Contribuição Autárquica), bem como do própria administração fiscal (Direção-Geral das Contribuições e Impostos). Apelar para a noção de contribuição (*apporter sa part; répartir entre les tribus*), transmite a ideia ou a sensação de uma participação financeira livremente consentida. A qualidade de contribuinte voluntário era, tal como a de mecenas, vista como uma honra e não como um castigo. Hoje a noção de contribuição, em

alguns casos, tende a ser reservada para certos tributos tradicionais (as contribuições especiais) ou para uma nova espécie de tributos (as contribuições financeiras). No geral, porém, no século XX, a noção de contribuição foi substituída pela de imposto com as características de prestação unilateral (sem contrapartida imediata) e definitiva destinada ao financiamento geral - e não específico - das despesas do Estado, com expressão na regra financeira da não consignação das receitas.

Atualmente a noção de contribuinte ora ganha uma *conotação política* - aquele que, por sustentar o orçamento do Estado, pagando os seus impostos, goza de direitos sobre a forma de arrecadação dos impostos e de controlo sobre a despesa pública -, ora se aproxima de um sentido jurídico, distinguindo-se então entre contribuinte indireto ou direto, ou noutra formulação, entre contribuinte de facto (real) e de direito, sendo o primeiro aquele que, em virtude da repercussão suporta economicamente o imposto e o segundo aquele a pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto de facto do imposto (NABAIS, 2017, p. 248).

No *plano jurídico*, a partir da estruturação da relação entre fisco e contribuintes com base na técnica da relação jurídica em detrimento da relação administrativa, configurada como relação de poder, vai ganhar terreno, para designar o lugar do submetido a imposto, daquele sobre quem recai a obrigação tributária, a noção de sujeito passivo, tendencialmente em posição de igualdade com a do sujeito ativo ou credor de imposto. Como é fácil de ver, as noções de sujeito passivo e de contribuinte não coincidem com a de cidadão. Embora, de uma forma ou de outra, todos os cidadãos sejam contribuintes (mas não necessariamente sujeitos passivos), há obviamente contribuintes e sujeitos passivos de imposto que não são cidadãos, como é o caso das pessoas coletivas, em particular de certos entes de facto, das empresas (embora se possa afirmar que quase sempre a tributação recairá, em última instância, sobre indivíduos) e dos estrangeiros residentes no território de uma comunidade política que, sendo cidadãos de outros Estados, podem, no Estado de residência, ser tributados enquanto trabalhadores, profissões liberais ou empresariais, importadores ou consumidores. Ou, como atualmente ocorre em Portugal, usufruírem de benefícios fiscais, quando se apresentem na qualidade de residentes não habituais. Tal facto não impede, porém, que a maioria dos contribuintes (e dos sujeitos passivos) seja constituída por cidadãos nacionais e que a maioria dos cidadãos nacionais seja constituída por

efetivos contribuintes, nem que seja por via da tributação indireta, à qual, como lembrava BALEEIRO, nem os mendigos escapam.

11. Decorre de tudo o que foi dito que a noção de cidadania fiscal é, antes de tudo, uma noção essencialmente política. Ela liga-se às noções de poder constituinte e de soberania popular, sendo a sua principal função a de contribuir para o reforço da legitimação do imposto. Ela é igualmente uma noção ética que visa reforçar comportamentos cívicos em sede de tributação, não só para o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, mas também para o dever das administrações tributárias reconhecerem os direitos e garantias inerentes ao estatuto de contribuinte.

A necessidade de novas formas de legitimação do imposto decorre do facto de a legitimação parlamentar do imposto ter deixado de ser suficiente, uma vez que o Estado pós-liberal dissociou Parlamento e Razão. O princípio da não existência da tributação sem representação esgota-se frequentemente em simples autorizações legislativas aos executivos, verdadeiros detentores de facto do poder de tributar, quando não às próprias administrações tributárias, cujo papel na formulação de propostas legislativas ou no controlo das propostas de outros se tornou fulcral. Tornam-se então necessárias novas formas de legitimação, como o recurso à concertação social, a pactos de regime sobre impostos, à democratização do sistema de relações fiscais (que envolve, por exemplo, ordens profissionais, representantes dos contribuintes, associações empresariais e sindicais) ou a aposta na cidadania fiscal que, em rigor, se refere mais a uma cidadania financeira do que estritamente fiscal.

12. De facto, os impostos modernos (*rectius*: os modernos sistemas de impostos) estão ligados, no plano organizativo e funcional, à emergência dessa notável construção feita por legistas, contadores e estatísticos que é o Estado fiscal. A sua existência como entidade relativamente separada da sociedade pressupõe um aparelho burocrático e administrativo permanente, inclusive militar, recursos humanos e organizacionais constantes e contínuos e, conseqüentemente, meios de financiamento regulares e sustentáveis, sob a forma de impostos, surgidos agora sob a forma de sistemas fiscais ou mais genericamente, tributários. Não se

vislumbrando na época contemporânea o fim do Estado (embora os ideários anarquistas, comunistas e, curiosamente, também os neoliberais o antecipem e a chamada globalização, mormente financeira, restrinja os seus poderes), nem tão pouco o regresso a uma coletivização da atividade económica e empresarial (que, quando prosseguida, raramente tendeu a ser completa), continua a pôr-se a questão do financiamento da máquina estatal.

A fiscalidade moderna nasceu como uma técnica liberal de financiamento do sector público, de transferência de recursos dos setores não públicos para o setor público, mediante uma extração coativa de excedentes monetários. Esta técnica mostrou-se, porém, suficientemente dúctil, quer para poder aplicar-se no quadro dos Estados patrimoniais coletivistas que disponham de um importante sector público produtivo a funcionar em regime de cálculo económico ou em que a coletivização não fosse total, quer para prosseguir, no quadro do Estado fiscal, fins extrafinanceiros, superando os limites ideológicos do liberalismo clássico.

À tradicional conceção liberal do imposto-troca ou do imposto-coerção veio contrapor-se a perspectiva do *imposto solidário*, centrado na busca de uma estratégia de justiça redistributiva. Os modernos impostos passam a ser vistos como o preço de uma sociedade civilizada (HOLMES). Configuram-se como sistema (sistema jurídico tributário, no plano normativo, sistema de relações fiscais, no plano sociológico, sistema reditício e intervencionista, no plano económico e financeiro), como parte do sistema social global e, muito em particular, do sistema político-administrativo. Os impostos modernos exigem máquinas administrativas poderosas, que hoje assentam em avançadas tecnologias de informação e comunicação.

13. Em geral, existe, desde o liberalismo, uma relação umbilical entre cidadania e Estado-Nação. Como escreve um autor "A cidadania implica um conjunto de direitos, que asseguram o vínculo formal à comunidade política, constituída com base no Estado-Nação" (AVENDAÑO, 2017, p. 355). Ou como clarifica um outro "A personificação da Nação traduz-se nomeadamente em matéria fiscal pela conceção da "nação-contribuinte" (CHANEL, 2002, p. 55). A construção da cidadania nos Estados fiscais modernos tem vindo assim a ser construída a par com o estatuto de contribuinte.

Muitos autores tendem hoje, porém, a desvincular a cidadania do Estado-Nação, idealizando cidadanias supranacionais, um patriotismo constitucional (HABERMAS) ou, no limite, uma

cidadania cosmopolita. No caso da União Europeia tem-se, até agora, procurado construir uma cidadania europeia desligada de um estatuto europeu de contribuinte (SANTOS, A.C., 2014). Se no plano puramente jurídico a construção de uma cidadania europeia parece possível ainda que no quadro de uma cidadania limitada, ou de segundo grau, mais difícil é aceitar essa separação de estatutos no plano político, sendo, provavelmente, uma das razões da frequente quebra de solidariedade entre Estados membros.

Segundo estas correntes, o declínio do Estado-Nação, fruto fundamentalmente da chamada globalização, deslocava a questão do poder, até há pouco, centrado nos Estados para novos atores das relações internacionais (organizações regionais de natureza supranacional, instituições internacionais, organizações não governamentais e mesmo empresas transnacionais estruturadas em rede). A desmaterialização das operações tributáveis e a porosidade das fronteiras nacionais, potenciada pela liberdade de circulação de capitais, tornam vulnerável o território nacional, espaço privilegiado de aplicação do direito fiscal interno. A perda de eficácia das ordens jurídicas tributárias nacionais baseadas num princípio de territorialidade possibilitou uma erosão das bases tributárias, fenómeno identificado há quase duas décadas com a conhecida metáfora das térmites fiscais (TANZI, 2000). Tudo isto tem sido acompanhado pela disseminação de ideologias defensoras da liberdade e expansão dos mercados sem limites e da contração da ação pública na economia (HAYEK, FRIEDMAN, entre outros), hoje em merecido refluxo dada a sua inaptidão para debelarem a violenta crise de 2007.

A conjunção destes fenómenos pôs em causa o modelo de tributação saído do pós 2ª Guerra. Um paradigma alternativo, de cunho neoliberal, tem-se vindo a consolidar, baseado, entre outras coisas, no princípio da neutralidade dos impostos, no primado da equidade horizontal, na desvalorização dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos, no crescente recurso à fiscalidade indireta, na proliferação das formas de tributação-troca (essencialmente, taxas e contribuições financeiras), na promoção da concorrência fiscal em nome da competitividade entre jurisdições, na falta de vontade política para combater formas sofisticadas de planeamento fiscal, daí resultando uma tolerância em relação a este fenómeno, etc).

14. Será, porém, manifestamente exagerado falar da morte do Estado-Nação, único espaço onde, até hoje, existe a formação de uma memória coletiva e de uma identidade de grupo e o Estado permanece o sustentáculo da democracia, das políticas públicas de proteção dos cidadãos e, acrescente-se, onde existem fontes de financiamento disponíveis para tal.

Nos Estados democráticos de direito, a fiscalidade continua a ser formalmente definida, em primeira linha, pelos parlamentos e é usada não apenas como forma de financiamento do aparelho burocrático-institucional, mas também, em maior ou menor grau, como forma de financiamento das funções sociais do Estado. No entanto, o recurso à punção fiscal tem limites, uns definidos pela Constituição e pela lei ou pela ação dos tribunais, outros decorrentes da própria dinâmica económica, política, social e ideológica. Nos Estados que integram a União Europeia, em particular a área do euro, a fiscalidade tem ainda limites decorrentes de tratados e atos comunitários. Acresce a existência de regras internacionais (as regras vinculativas do Tratado Orçamental e, noutro plano, da OMC, mas também as regras não vinculativas da OCDE ou os princípios gerais de direito internacional fiscal com origem nesta organização) e de dinâmicas competitivas vigentes no espaço internacional (concorrência fiscal, muitas vezes um novo nome para o *dumping* fiscal). Há limitações de facto, políticas ou mesmo jurídicas, à obtenção das receitas necessárias ao financiamento da organização e funcionamento do Estado, cujo aparelho, aliás, não tem fronteiras totalmente claras e definidas. Onde começa e acaba o Estado (instituição que, como diz Burdeau, nunca ninguém viu) é questão que não recebe nas ordens jurídicas internas uma resposta uniforme.

Embora hoje se assista a movimentos internacionais que exigem a resolução de problemas que transcendem as fronteiras nacionais (como a questão ecológica, a evasão fiscal ou o branqueamento de capitais), tem sido (e assim continua a ser) no quadro do Estado-Nação que, fruto de lutas sociais e políticas, foram estendidos os direitos sociais e aprofundada a própria noção de democracia, condensando-se na ideia de Estado Social constitucional essa evolução. Quiçá por instinto de sobrevivência, os Estados procuram resistir à investida da financeirização neoliberal, mediante uma regulação supranacional da fiscalidade internacional. Se o fazem com ou sem êxito, é uma outra questão. O que é facto é que a necessidade de financiamento das funções sociais (e das próprias funções regulatórias), tem levado os Estados a defenderem uma maior cooperação e coordenação entre si, em particular no domínio da troca de informações, e a

definir regras de "boa governança fiscal" de que são exemplos paradigmáticos o plano anti-erosão das bases fiscais e deslocalização de lucros (BEPS) coordenado pela OCDE e pelo G20, o surgimento de novos princípios de direito internacional fiscal (como ao da afirmação que a tributação deve ocorrer no lugar de produção do valor) ou, no quadro da União Europeia, a aprovação da diretiva antielisão fiscal (DOURADO, A. P. , 2017; SANTOS, A.C., 2017). Mas, há que reconhecer que, no plano supranacional, estamos muito longe de assistir ao nascimento de uma ordem política e jurídica que satisfaça, ainda que minimamente, os princípios democráticos e de Estado Social Direito afirmados por muitos Estados nacionais. E menos ainda da construção de uma fiscalidade supranacional ou cosmopolita.

15. A cidadania fiscal (*rectius*: financeira) surge fundamentalmente como conceito político de legitimação da tributação moderna e como conceito ético, havendo ainda um longo e difícil caminho a percorrer para que tenha real expressão jurídica, dependente da extensão dos direitos fundamentais à fiscalidade. Pretende consolidar os direitos dos contribuintes (o seu estatuto), afirmando o direito de participação na elaboração e aprovação do orçamento, não apenas através da eleição dos seus representantes políticos, mas também da possibilidade de interferir, em concreto, no destino dos dinheiros públicos, fazendo propostas como ocorre no âmbito do orçamento participativo (SANTOS, B., 2002; MARQUES, A. C., 2015). Para além disso, o exercício *ativo* de cidadania fiscal implica o controlo cidadão (para além do controlo institucional) da despesa pública, como um novo instrumento de prestação de contas (*accountability*) (COSTA, 2015). Mas a cidadania fiscal impõe igualmente obrigações e responsabilidades ao cidadão (dimensão bilateral), não podendo ser uma relação assimétrica em que, ao gozo e usufruto de direitos, não corresponda a existência de deveres, o primeiro dos quais o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, de forma a satisfazer o dever fundamental de pagar impostos como forma de financiar os custos dos direitos civis, políticos e sociais.

Dito isto, há que reconhecer que o exercício da cidadania fiscal (em contexto democrático) exige a criação de condições não apenas na esfera financeira, mas sobretudo na esfera política e administrativa.

Com efeito, sendo a fiscalidade também um ato social, o exercício da cidadania fiscal depende muito do nível de *cultura fiscal* da população, incluindo das ideologias fiscais vigentes (por exemplo: em situações pós-coloniais é comum a ideia de que os impostos são uma herança do colonialismo), do civismo e da moralidade fiscal que podem proporcionar sanções de estigmatização social para comportamentos amorais. E a cultura fiscal pressupõe a *consciência fiscal* dos cidadãos, a maioria dos quais não tem ideia de como é formado e funciona um sistema fiscal, de quais são os seus direitos e deveres, de como relacionar-se com a administração tributária, nem tão pouco da carga fiscal que efetivamente suporta. É que a anestesia fiscal inerente à tributação indireta torna pouco transparente a dimensão dos impostos efetivamente suportados. Sem esquecer que a carga tributária (abrangendo taxas e contribuições) é superior à da carga fiscal e não nos é fornecida por indicadores como o nível de fiscalidade. Ora a percepção de uma realidade (mesmo falsa) integra a própria realidade e tem sobre ela importantes consequências. A ideia que todos fogem ao fisco pode ser errónea, mas provoca irreprimíveis efeitos de imitação.

É aqui que entra a *educação fiscal*, a educação para uma cidadania fiscal, vista, não como doutrinação do fisco ou como mera formação técnica, mas como processo permanente e persistente de fluxo de informações, através dos mais variados meios, instrumentos e técnicas e junto das mais diversas instituições (escolas, universidades, associações, os próprios funcionários da administração) que permita a cada cidadão (atual ou futuro) reduzir o desfasamento entre a situação fiscal real (a sua, a dos seus familiares e a dos outros) e a consciência que dela têm, isto é, combater os problemas de *falsa consciência* fiscal dos cidadãos, possibilitando-lhes tomadas de decisão mais racionais.

A educação fiscal assim encarada, não sendo a panaceia da questão fiscal (não substitui, por exemplo, a prevenção e fiscalização tributária), é um elemento importante (decisivo, talvez) para a construção de uma sociedade decente. Ela exige, porém, um compromisso forte dos poderes legislativo e executivo no sentido de combater as perversidades dos sistemas fiscais, de modo a fortalecer o elo de confiança com os cidadãos. Evitar comportamentos do poder tributário que, por exemplo, aumentem as possibilidades da fraude, da evasão ou mesmo da elisão fiscal, que não combatam as situações de *rent senking*, que mercantilizem as penas, que discriminem arbitrariamente entre contribuintes residentes e não residentes por razões de arrecadação

financeira ou que exijam custos de cumprimento desproporcionados que ponham em causa o direito fundamental dos cidadãos à fruição do seu tempo, é essencial para que o processo de educação fiscal não seja visto como mera doutrinação ou ilusão financeira (PUVIANI) para arrecadar mais receitas, para que os cidadãos, ouvindo as preleções de educação fiscal, não pensem "bem prega Frei Tomás"...

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- *AGRON, Laure (2000), *Histoire du Vocabulaire Fiscal*, Paris: LGDJ
- *AVENDAÑO, "Libertad, participación y obligación", in FIERRO, J. (2017), *La ciudadanía y sus límites*, 2ª ed., p Santiago de Chile: Editorial Universitaria
- *CANOTILHO, J. Gomes (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra: Almedina
- *CARVALHO, Cristiano (2013), *Teoria da Decisão Tributária*, São Paulo: Saraiva
- *CERRONI, Umberto (1972), *La libertad de los modernos*, Barcelona: Martínez Roca
- *CHANEL, Emmanuel de Crouy (2002), " La citoyenneté fiscale", in AFD, n.º 46, *L'impôt*, Paris: Dalloz, pp. 39-77
- *COSTA, Paulo N. (2015), "Estado, democracia, impostos e cidadania fiscal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º2, pp. 63-73
- *DELGADO, M. Luisa (2013), "La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal", in SANTOS, A. C. & LOPES, C.M, M (2013), *Fiscalidade Outros Olhares*, Porto: Vida Económica, pp. 217-243
- *DOURADO, Ana Paula (2017), *Governança Fiscal Global*, Coimbra: Almedina
- *FERREIRA, Eduardo Paz (2016), *Por uma Sociedade Decente*, Queluz: Marcador
- *FEIJÓ, Rui Graça (2017), *Democracia. Linhagens & configurações de um conceito impuro*, Porto: Afrontamento
- *FIERRO, Jaime (2017), *La ciudadanía y sus límites*, 2ª ed., Santiago de Chile: Editorial Universitaria
- *GONÇALVES, M. Eduarda (2001), "Europeização e direitos dos cidadãos", in SANTOS, B.S., *Globalização: Fatalidade ou Utopia?*, Porto: Afrontamento
- *GRAPPERHAUS, F.H.M. (1998), *Tax Tales From the Second Millennium*, Amsterdam: IBFD
- *LENINE, V. I. (1921) "Sobre o Imposto em Espécie. O Significado da Nova Política e as Suas Condições", in LENINE (1977), *Obras Escolhidas*, tomo III, Lisboa: Edições Avante, pp. 492-520
- *LEROY, Marc (2010), *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris: Economica
- *LOPES, Cidália M. (2008), *Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra: Almedina

- *MACPHERSON, C. B. (1978), *A Democracia Liberal. Origens e Evolução*, Rio de Janeiro: Zahar
- *MARQUES, Ana C. Lino, (2015) "As Finanças Públicas e a Cidadania e a Educação Fiscal" . *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º2, pp. 49-62
- *MARQUES, Paulo (2011), *Elogio do Imposto. A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra: Coimbra Editora
- *MARSHALL, Thomas H. (1950), *Citizenship and social class and other essays*. Cambridge: CUP. (há tradução castelhana (1998), *Ciudadanía y clase social*, Madrid: Alianza Editorial)
- *NABAIS, J. Casalta (2017), *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina
- *NABAIS, J. Casalta (2006), "Solidariedade social, cidadania e direito fiscal", *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. II. Coimbra : Coimbra Editora, p.627-659
- * NABAIS, J. Casalta (2005), "Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e alguns dos seus problemas", in *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, pp. 41-79
- *NABAIS, J. Casalta (1998), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina
- *NOVAIS, J. Reis (2010), *Direitos Sociais. Teoria Jurídica dos Direitos Sociais enquanto Direitos Fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora
- *PALMA, Clotilde C. & PITA, Mónica (2015), "Para uma Política de Educação e Cidadania Fiscal – Os casos do Brasil, de Espanha e de Portugal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º2, pp. 29-48
- *SANTOS, Albano (2003), *Teoria Fiscal*, Lisboa: ISCSP
- *SANTOS, António Carlos dos (2017), "Cooperação, transparência e troca de informações fiscais: estratégia da aranha ou declaração de boas intenções?" in JIMÉNEZ & NOVOA & FERNANDÉZ (org.), *Nueva fiscalidad, Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*, Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- *SANTOS, António Carlos dos (2014), "Cidadania Europeia, Contribuinte Europeu. Uma Relação com Futuro?", in HORVAT, E. & CONTI, M. & SCAFF, F.F., *Direito Financeiro, Económico e Tributário. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*, São Paulo: Quartier Latin, pp.87-99
- *SANTOS, António Carlos dos (2013), "As Ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: o olhar da Ciência política", in SANTOS, A. C. & LOPES, C.M, M (2013), *Fiscalidade Outros Olhares*, Porto: Vida Económica, pp. 15-46
- *SANTOS, António Carlos dos (1999), *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa: Rei dos Livros
- *SANTOS, Boaventura de S. (2002), *Democracia e Participação. O Caso do Orçamento Participativo de Porto Alegre*, Porto: Afrontamento
- *SOUZA, Jessé (2016), *A Radiografia do Golpe*, Rio de Janeiro: LeYa
- *TANZI, Vito (2000), *Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites*, IMF (FMI), Working Paper No. 00/181
- *VAN PARIJS (2002), "Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée", in AFD n.º 46, *L'impôt*, Paris: Dalloz, pp. 329-348
- *ZILVETI, F. Aurélio (2017), *A Evolução Histórica da Teoria da Tributação. Análise das estruturas socioeconómicas na formação do Sistema Tributário*, São Paulo: Saraiva