

Sola pecunia na tributação: um contributo pontual para o aumento das receitas tributárias e redução do esforço fiscal.

Sola pecunia in taxation: A one-off contribution to increasing tax revenues and reducing the tax burden.

Sola pecunia en la fiscalidad: una contribución puntual al aumento de los ingresos fiscales y a la reducción de la presión fiscal.

Sola pecunia dans la fiscalité : une contribution unique à l'augmentation des recettes fiscales et à la réduction de la charge fiscale.

Anselmo das Neves

<https://orcid.org/0000-0002-6558-9026>

Mestre. Instituto Superior Politécnico Sol Nascente. Huambo. Angola

Anselmo.neves@ispsn.org

DATA DA RECEPÇÃO: Fevereiro, 2021 | DATA DA ACEITAÇÃO: Maio, 2021

Resumo

Com este trabalho, pretendemos contribuir para o ensino do Direito tributário com a ideia de que o sistema tributário deve visar somente a arrecadação de receitas. Isto quer dizer que no sistema tributário apenas vale – ou deveria valer - o dinheiro. Um contributo que queremos que seja apenas visto como um padrão que, como é evidente, ficará refém de uma vontade de o seguir e, por isso mesmo, acreditamos que num futuro muito breve os sistemas fiscais, bem assim as normas que os regem, tenderão para este sentido.

Assim, ficará claro no final destas páginas que 1) a forma como a riqueza é obtida não importa para a tributação, 2) reprovamos a política de concessão de benefícios fiscais, quer porque distorce o curso normal da tributação, quer porque viola os princípios da tributação (igualdade, justiça e capacidade contributiva).

Ficará, igualmente, claro que a única pena que faz sentido no direito tributário é a de multa, deixando a pena de prisão para fora do fenómeno tributário.

Defendemos as coisas nesse sentido porque, tal como veremos, os bens públicos não são gratuitos, como se vem ensinando.

Palavras-chave: bem-estar, multa, tributação, ilicitude.

Abstract

With this work, we intend to contribute to the teaching of tax law with the idea that the tax system should aim only at collecting revenue. This means that in the tax system only money is worth - or should be worth - money. A contribution that we want to be seen only as a standard that, of course, will be hostage to a will to follow and, for this very reason, we believe that in a very short future tax systems, as well as the rules that govern them, will tend towards this direction.

Therefore, it will be clear at the end of these pages that 1) the way wealth is obtained does not matter for taxation, 2) we disapprove the policy of granting tax benefits, either because it distorts the normal course of taxation or because it violates the principles of taxation (equality, justice and contributive capacity).

It will also be clear that the only penalty that makes sense in tax law is a fine, leaving imprisonment out of the tax phenomenon.

We defend things in this sense because, as we shall see, public goods are not free, as has been taught

.

Key-words: welfare, fine, taxation, illicit.

Resumen

Con este trabajo, pretendemos contribuir a la enseñanza del derecho fiscal con la idea de que el sistema tributario debe tener como único objetivo la recaudación. Esto significa que en el sistema fiscal sólo el dinero vale -o debería valer- dinero. Una contribución que queremos que se vea sólo como una norma que, por supuesto, será rehén de la voluntad de seguir y, por esta misma razón, creemos que en un futuro muy corto los sistemas fiscales, así como las normas que los rigen, tenderán hacia esta dirección.

Así, al final de estas páginas quedará claro que 1) la forma de obtención de la riqueza no importa para la fiscalidad, 2) desaprobamos la política de concesión de beneficios fiscales, ya sea porque distorsiona el curso normal de la fiscalidad o porque viola los principios de la misma (igualdad, justicia y capacidad contributiva).

También quedará claro que la única sanción que tiene sentido en el derecho fiscal es la multa, dejando la prisión fuera del fenómeno fiscal.

Defendemos las cosas en este sentido porque, como veremos, los bienes públicos no son gratuitos, como se ha enseñado.

Palabras clave: bienestar, multa, fiscalidad, ilícito.

Résumé

Avec cet ouvrage, nous entendons contribuer à l'enseignement du droit fiscal en partant de l'idée que le système fiscal doit avoir pour seul objectif de collecter des recettes. Cela signifie que dans le système fiscal, seul l'argent vaut - ou devrait valoir - de l'argent. Une contribution que nous ne voulons voir que comme une norme qui, bien sûr, sera l'otage d'une volonté de suivre et, pour cette raison même, nous pensons que dans un avenir très proche, les systèmes fiscaux, ainsi que les règles qui les régissent, tendront vers cette direction.

Ainsi, il sera clair à la fin de ces pages que 1) la façon dont la richesse est obtenue n'a pas d'importance pour la fiscalité, 2) nous désapprouvons la politique d'octroi d'avantages fiscaux, soit parce qu'elle fausse le cours normal de la fiscalité, soit parce qu'elle viole les principes de la fiscalité (égalité, justice et capacité contributive).

Il sera également clair que la seule sanction qui ait un sens en droit fiscal est une amende, laissant l'emprisonnement en dehors du phénomène fiscal.

Nous défendons des choses dans ce sens car, comme nous le verrons, les biens publics ne sont pas gratuits, comme on l'a enseigné.

Mots clés: bien-être, amende, taxation, illicite.

Introdução

“O imposto é o preço que pagamos por uma sociedade civilizada”.

(Oliver Wendell Holmes Jr, antigo juiz norte americano)

A tributação é a acção de tributar, de repartir (os encargos) entre os povos. Essa repartição consiste num conjunto de actividades que visam receber de cada um segundo

a sua possibilidade para prover o Estado de meios necessários à realização da sua razão de ser. Uma razão de ser que se circunscreve na promoção constante do bem-estar da colectividade.

Agora, é evidente que a promoção do bem-estar não pode ser sufocante para os cidadãos. Há que prestar atenção para o sacrifício fiscal que a população pode suportar. E a determinação deste sacrifício pressupõe que a administração conhece o potencial de fiscalidade disponível e dispõe de meios suficientes e adequados para arrecadar as receitas necessárias ao financiamento das despesas públicas.

Uma nota deve ser aqui apresentada, tendo em conta o que há pouco referimos. Trata-se da questão, muito discutível, de saber-se se são as receitas que determinam as despesas ou essas, aquelas.

Desde logo, fica, claro que as despesas determinam as receitas, pelo menos tendo em conta a origem da tributação. E deve mesmo ser visto nesse ângulo, porque nós só podemos repartir algo definido ou calculado previamente e que podemos suportar. Daí os princípios da justiça material e o da capacidade contributiva. Uma capacidade contributiva, que nos termos do que nos ensina Manuel Pereira, depende de factores económicos (v.g. nível de desenvolvimento económico, grau de abertura ao exterior, composição da riqueza do país) e não económicos (v.g. comportamento da sociedade, demografia do país, organização política e institucional)¹. Por seu turno, os professores Raul Araújo e Elisa Rangel dão-nos um contributo pontual ao ensinarem que este princípio determina melhor quem deve pagar imposto e em que medida².

Pois bem, desta observação, resulta que o executivo, enquanto órgão encarregue de elaborar a proposta de orçamento do Estado, deverá encontrar aquela forma de tributar que abranja a todos que manifestem capacidade contributiva, evitando aquelas normas que, no direito das receitas, apontem para outro sentido que não seja o da arrecadação.

Apesar de fazer referência a outras situações, este trabalho visa apresentar a nossa recusa quanto à aplicação de outras medidas sancionatórias a comportamentos ilícitos, no marco do direito tributário, que não sejam de natureza fiscal. Ou seja, somos a desfavor da aplicação de pena de prisão nas infracções tributárias.

¹ Veja-se PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2014, p.372.

² Cf. ARAÚJO, R. C. Vasques e NUNES, Elisa Rangel, *Constituição da República de Angola*, Tomo I, Luanda, 2014, P.438.

Para tal, tivemos a necessidade de visitar, pese embora sem grandes contributos, a literatura lusófona, sobretudo a de Portugal e Brasil, o que nos permitiu ter a consciência da pertinência do trabalho.

CAPÍTULO I - Sobre o fundamento da tributação de actividades ilícitas

Os quatro grandes objectivos da lei são: a justiça, a política, as receitas e as armas.

(Adam Smith, 1776)

O artigo 15º do Código Geral Tributário, doravante CGT deixa claro que a forma como a riqueza é revelada não obsta à tributação. É claro que existe algum desencontro entre o conteúdo do artigo e a sua epígrafe, ao que, já em outras abordagens, sugerimos que a epígrafe deste artigo tivesse uma outra orientação textual, para não continuar a dar a ideia de que tributam-se as actividades ao invés do resultado destas.

No Brasil, o art. 26 da Lei nº 4.506/64, dispõe que "*os rendimentos derivados de actividades ou transacções ilícitas ou percebidos como infracção à lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem*". Um entendimento que foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal brasileiro que, no Acórdão nº STF: HC 77530/RS, DJ 18-09-1998, não teve dificuldades de concluir que "*a exoneração tributária dos resultados económicos de facto criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética*"³.

Mas a discussão não finda por aqui. Em sede, por exemplo, da determinação da base do imposto sobre o rendimento do trabalho, o legislador angolano considera, igualmente, rendimento do trabalho os aumentos patrimoniais e as despesas efectivamente realizadas sem a devida comprovação da origem do rendimento. Ou seja, se o contribuinte não mostrar documentos que comprovem a origem do rendimento que financiou os aumentos patrimoniais e/ou das despesas efectivamente realizadas, o Estado, ao invés de procurar investigar a forma como o rendimento foi obtido, entende optar por incluir tais situações na determinação da matéria colectável⁴.

³ Veja-se RODRIGUES, Any Gabrielle Peixoto, "Tributação sobre produtos de actividade ilegal", in Revista do Direito UNIFACEX, Vol.4, nº1 de 2013, p. 10, disponível em <https://periodicos.unifacex.com.br/direito/article/view/530/123>.

⁴ Veja-se o art. 1º do CIRT.

Como estas, existem outras situações que facilmente nos fazem perceber que a forma como a riqueza é conseguida não impede a aplicação das normas de incidência tributária, basta que para tal se verifiquem os pressupostos previstos pelas respectivas normas.

Com efeito, a tributação de riqueza que tivesse fonte ilícita ou imoral não é uma realidade nova. Tal aceitação remonta para tempos muito anteriores aos nossos dias.

Os autores que defendem, como nós, a tributação sem ter-se em conta a qualidade jurídica da actividade, assentam na ideia de que todo o trabalho do homem que tenha consistência económica deve ser tributado no limite dessa consistência. É o que de resto ensina o autor brasileiro, quando considera que *“se o cidadão pratica actividades ilícitas com consistência económica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima”*⁵.

A seguir, apresentamos algumas afirmações ou situações que têm cimentado a nossa ideia quanto à esta matéria.

a) Dar a César o que é de César e a Deus, o que é de Deus

Esta é uma frase atribuída a Jesus Cristo, o único salvador dos cristãos, cuja filosofia consiste na ideia de separação ou de não mistura. Segundo Jesus, é necessário dar a cada um o que lhe é devido, não misturando questões políticas com questões religiosas. Em outra forma de dizer, o que é político deve ser tratado politicamente e o que é religioso, deve ser tratado religiosamente.

Assim, aplicando esta ideia ao que estamos a dizer, devemos dar ao direito tributário o que é do direito tributário (o facto gerador) e ao direito penal o que é do direito penal (a ilicitude)⁶. Ou seja, os comportamentos ilícitos, quando constituam crimes, devem ser tratados no fórum penal. Por outro lado, nas manifestações de riquezas, resultantes do exercício de actividade ilícita, o artigo 88º da Constituição⁷ deve ser literalmente aplicado.

b) Comer o peixe e dar outro destino aos picos

O peixe é bom, mas tem picos. Os picos podem ser jogados ao lixo, como podem ser reutilizados para outros fins. Assim ocorre no direito em geral. Cada ramo do direito deve apenas tratar aquilo para o qual foi concebido.

⁵ TORRES. Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, 2005. p. 372.

⁶ RODRIGUES, Any Gabrielle Peixoto, “Tributação sobre produtos de actividade ilegal”, cit., p.12.

⁷ Referimo-nos, nesse caso, da Constituição angolana.

Mister se faz dizer que, o Direito tributário, apesar das relações que estabelece com outros ramos do direito, possui autonomia quer em termos didáticos, quer em termos científicos e foi criado para regular a arrecadação de recursos aos cofres do Estado, visando a satisfação das necessidades de todos os membros da sociedade, independentemente se são bons ou maus.

Portanto, o Direito tributário deve mesmo tributar, o Direito comercial deve regular as actividades de comércio e outros ramos do direito devem regular as realidades para as quais foram criados.

c) *pecunia non olet*

Este é um princípio que nasce numa conversa familiar entre pai e filho, em que o filho (*Titus*) repudia o pai (*Vespasianus*) por este ter instituído um tributo que lhe parecia imoral. Na sequência, o filho foi convidado, pelo pai, a cheirar uma moeda de ouro, ao que concluiu que não tinha cheiro.

Portanto, trata-se de um princípio que o direito tributário deve mesmo observar, não só para aumentar as receitas e reduzir o coeficiente de esforço fiscal⁸, por parte da população, mas, porque a tributação não tem mesmo nada a ver com a qualidade jurídica do comportamento do indivíduo na busca de riqueza. E o fundamento é simples: a ilicitude apenas vincula a actividade e não o resultado da actividade, assim como a forma apenas determina a configuração do bolo e não o sabor ou o cheiro do bolo.

O que diremos, pois? Que há violação da unidade do sistema jurídico com a tributação de riquezas manifestadas pela prática de actividades ilícitas ou imorais? Pensamos que não. Até porque são precisamente as especialidades do direito que formam a unidade do direito. Estamos apenas a dizer que cada ramo do direito deve tratar a matéria que lhe é reservada. O Direito comercial deve tratar do seu objecto. E quem fala do Direito comercial fala de outros ramos do direito, incluindo o Direito tributário. O que quer dizer que ao evocar-se o *uno universo iure* tal como o faz Augusto Becker⁹, não se corra o risco de fazer do direito tributário uma tábua rasa.

Ao nosso ver, este princípio encerra os princípios da legalidade, da igualdade e justiça, da capacidade contributiva e da neutralidade tributária. Cimenta o princípio da legalidade porque os elementos essenciais do imposto são criados por força lei; da igualdade e da justiça, porque todos os que manifestem capacidade contributiva devem ser tratados de

⁸ Mais sobre esforço fiscal veja-se Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, cit., pp.374 ss.

⁹ Ver, sobre este ponto, a ideia de BECKER, A. Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, 6ª edição, Noeses, 2013, pág. 638.

forma diferente daqueles que não a manifestem; da capacidade contributiva, porque trata-se da medida da exacção tributária e; da neutralidade, pelo facto de a tributação não depender da vontade das partes, mas do simples cruzamento do facto gerador com a hipótese de incidência.

Portanto, diga-se mais uma vez, o dinheiro não cheira, mas as necessidades básicas da população, quando não são satisfeitas cheiram muito mal¹⁰.

d) Neutralidade da tributação

O princípio da neutralidade apela quase sempre à noção da relação jurídica tributária. Uma relação que tem como núcleo central a obrigação tributária/fiscal¹¹. Ou seja, nascida a obrigação tributária, aparece o credor tributário (Estado), enquanto titular do direito à prestação de imposto e o devedor tributário (sujeito passivo), aquele a quem cabe o dever de prestar.

Nos termos do artigo 24º do CGT, a obrigação tributária nasce com a verificação dos factos previstos na norma de incidência. Isto quer imediatamente dizer que é no “matrimónio” entre o facto da vida real com relevância económica e a norma que nascem quer o crédito tributário, quer o débito tributário. O que quer dizer que uma vez constituídos estes elementos, diz-nos o artigo 25º do mesmo código, não devem ser modificados por vontade das partes (sujeito activo e passivo), cimentando-se, aqui, o carácter indisponível e irrenunciável da obrigação tributária¹².

Por seu turno, Fernando Rocha Andrade traz-nos um bom contributo. Segundo o autor, a tributação está directamente ligada ao rendimento, sendo os seus titulares considerados como sujeitos isolados ou anónimos¹³, confirmando o *carácter amoral do rendimento*.

Em boa verdade, pelo princípio da neutralidade, a relação jurídica tributária apresenta-se como uma relação em que o noivo não é o Estado como tal, mas sim, a lei, e a noiva não é o cidadão, mas sim, um facto económico que contém os elementos necessários para despertar as pretensões do noivo.

¹⁰ Veja-se, nesse aspecto, o contributo de GALBRAITH, John Kenneth, *A Sociedade desejável: para um futuro mais seguro e melhor*, publicações Europa-América, tradução de Fernando Bilé, 1997, p.49.

¹¹ Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, cit., p. 275.

¹² Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito fiscal*, 9ª ed., Coimbra, 2016, pp. 238 ss; PEREIRA, M. Henrique, *Fiscalidade*, cit. p.277.

¹³ Visite-se ANDRADE, Fernando A.P.R. de, “Benefícios fiscais: A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento”, tese de doutoramento, em Direito, Universidade de Coimbra, 2014, p. 19, disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt>, visitado a 3 de Agosto de 2017.

Outra ajuda que este comando nos dá tem a ver, pois, com a consideração de que o pagamento de imposto não visa santificar a actividade praticada pelo cidadão. O que significa que ninguém deixa de ir à cadeia ou de pagar uma multa por já ter pago o imposto, resultante de uma actividade ilícita. Assim, os autores que defendem a não tributação de rendimentos obtidos por vias ilícitas podem ficar descansados, visto que está salvaguardada a unidade do sistema jurídico.

Dito isto, o sistema tributário deve ser liso e deve eliminar as curvas e contracurvas que em nada abonam o processo de arrecadação de recursos para a realização de despesas públicas.

e) Confissão pública da incapacidade do Estado em controlar a velocidade da ilicitude

Faz sentido que assim se pense. Parece que o legislador encontrou no artigo 15º do CGT uma forma de dizer publicamente que o Estado já não tem habilidades para controlar a velocidade com que se pratica a ilicitude. E faz sentido, na medida em que os contraventores inovam com a inovação da lei: *quanto mais se inova na lei, mais se inova o modo como se pratica a ilicitude*.

Este posicionamento resulta da consciência ganha pelos Estados-nação, sobretudo tendo em conta que os contraventores (governantes corruptos, traficantes de drogas e outros) fazem parte, também, da legião dos novos detentores de riquezas do século XXI. Georges Corm, em “*A nova desordem económica mundial*”, vai mais longe com esta questão. Ele afirma que a riqueza que essa legião detém não é sustentada por qualquer base produtiva, sendo pelo contrário sustentada pela desorganização dos sistemas económicos modernos, com o agravante de os seus rendimentos dificilmente caírem na mira do fisco¹⁴.

O Estado sabe que os maus vão existir sempre e os bons *idem*, e a sociedade é de ambos. Os bons e os maus habitam no mesmo espaço, assim como o trigo e o joio na mesma lavoura¹⁵. Usam as mesmas estradas, mesmos hospitais, gozam da mesma protecção dos órgãos de defesa e segurança do Estado, estudam nas mesmas escolas, ou até frequentam os mesmos templos.

Pensamos que assim como o agricultor impede os trabalhadores de cortarem o joio, de tal modo que com ele não eliminem também o trigo, o Estado também trabalha (ou deve

¹⁴ Veja-se CORM, Georges, *A nova desordem económica mundial: na origem dos fracassos do desenvolvimento*, tradução de António Monteiro Neves, Instituto Piaget, 1993, pp.35- 36

¹⁵ Veja-se Mateus 13:24-30, ARC.

trabalhar) para que todos os cidadãos (bons e maus) tenham acesso aos bens que são produzidos com esforço de todos e não apenas com o esforço dos bons.

Então, o sistema não pode tributar a riqueza dos bons e distribuir para todos; deve tributar a todos para que a carga seja suave, evitando-se assim a instauração de um calvário fiscal para os bons, se é que é possível ter-se instrumentos exactos para se distinguir os bons dos maus, pelo menos nesse sentido.

Dito isto, podemos avançar dizendo que a orientação do legislador no artigo 15º do CGT apresenta-se, igualmente, como elemento de garantia ao cidadão, na medida em que o cidadão passa a saber que apesar de ser ilícito o acto praticado, a tributação deve ocorrer na mesma, desde que o resultado da actividade encaixe os elementos da norma de incidência tributária. Ainda, o cidadão, por meio desta orientação, assegura-se de que apesar de ter pago imposto, resultante de um rendimento conseguido nesse quadro, a responsabilização civil ou criminal não é extinta.

Mais uma vez, com esse posicionamento, não estamos a dizer que o Estado está a promover a ilicitude ou a imoralidade. Antes, pelo contrário, a imoralidade que o Estado pode promover é, tal como acontece na maioria dos países, cobrar impostos dos não acudidos fiscais ou dos desprovidos de meios para fugir o fisco, para satisfazer um pequeno grupo de cidadãos, como *os chefes de Estado e altos funcionários ou militares de patentes elevadas*¹⁶, deixando os demais membros da sociedade em pobreza extrema. Uma situação que nos obriga a fazer apelo ao pontual conselho de Cícero. Segundo o autor, quando os políticos não observam a contenção e a honestidade, utilizando-se dos cargos públicos para obtenção de ganhos pessoais, cometem um crime de uma perversidade total¹⁷.

CAPÍTULO II. Sobre a recusa às políticas de benefícios fiscais

O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos”

(Pe. António Vieira, Lisboa, 14 de Setembro de 1642)

Os benefícios fis

excepcional que se traduzem numa vantagem fiscal face ao regime normal e podem

¹⁶ Visite-se a obra de CORM, Georges, *A nova desordem económica mundial*, cit., p. 35.

¹⁷ CÍCERO, M. Túlio, *Como governar um país: um guia prático clássico para os líderes actuais*, 2ª ed., Gradiva, tradução de Pedro Saraiva e Maria de Fátima Carmo, 2013, pp.56-57.

assumir a forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria colectável, amortizações aceleradas ou outras medidas de natureza semelhante.

Em Angola, ainda não temos um documento que trate de forma condensada o regime dos benefícios fiscais, tal como o faz Portugal que dispõe de um único estatuto que trata dos benefícios fiscais (EBF).

Por cá, os benefícios fiscais podem ser encontrados tanto na Lei do Investimento Privado (LIP), como nos respectivos códigos que conformam a estrutura fiscal do país. Nos termos da LIP, os benefícios fiscais caducam no fim de 10 (dez) anos ou quando a poupança fiscal tiver igualado o valor do investimento e constituem despesa fiscal que deve ser prevista no Orçamento Geral do Estado, nos termos do art. 16º do CGT.

A LIP, por exemplo, fixa os benefícios fiscais de acordo com os dois regimes de investimento: regime especial e regime de declaração prévia. No primeiro, os benefícios fiscais variam consoante a zona em que o investimento vai ser aplicado, enquanto no regime de declaração prévia, a atribuição de benefícios se basta com a simples apresentação da proposta de investimento junto do órgão competente da Administração Pública para efeitos de registo.

Ora bem, existem várias razões que estão na base de os governos concederem benefícios fiscais, entretanto, o que mais tem pesado é a promoção do crescimento harmonioso das regiões. Todavia, tal como Saldanha Sanches, acreditamos nós que é uma ideia falsa pensar-se que o investimento privado é fomentado por meio de benefícios fiscais, sobretudo nos países subdesenvolvidos, onde o compromisso com a redistribuição mais ou menos equilibrada da riqueza está do outro lado da vontade ou da capacidade governativa. Sob essa forma de ver a situação, concordamos com Saldanha Sanches, quando considera equívoca a expressão “benefícios fiscais”, não só porque derroga os princípios da tributação, como se traduz numa expressão mais justificada por razões meramente políticas e não jurídicas¹⁸. Acrescenta o autor dizendo que os benefícios fiscais aumentam a tributação dos contribuintes não isentos.

Como é de se esperar, o investidor (aqui pressupondo que o investidor é uma pessoa que goza de boa saúde mental) aplica seus recursos motivado por outros factores. Fazem parte desses factores: i) a estabilidade económica, social e política do país; ii) a disponibilidade de infra-estruturas necessárias ao desenvolvimento do projecto; iii) a disponibilidade de mão-de-obra qualificada; iv) a disponibilidade de matéria-prima; v) a

¹⁸ J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito fiscal*, 3ª edição, Coimbra, 2007, pp.122 e 133.

consistência do sistema jurídico do país; vi) a disponibilidade de mercado (interno ou externo).

Como podemos ver, os incentivos fiscais são secundários em relação aos factores apresentados. Isto deve-se ao facto de o investidor não interessar-se com a redução ou isenção de imposto, mas sim, com o retorno do seu investimento, assegurado, claro, pelos factores já apresentados.

Temos consciência de que os benefícios fiscais servem como chamariz do investimento, estimulam as bacias de emprego¹⁹ e permitem a reestruturação das empresas²⁰; porém, independentemente do contexto (sobretudo nos países considerados subdesenvolvidos) os benefícios fiscais acabam por proporcionar mais custos do que benefícios à economia, sacrificando, deste modo, os contribuintes não abrangidos.

Por outro lado, é recomendável que a Administração faça algum esforço de mensurar os impactos dos benefícios fiscais já em vigor; pese embora seja uma tarefa difícil de se fazer, por razões que aqui não são chamadas.

E quanto a essa temática, já há algum tempo, nos colocamos disponíveis para junto do Ministério das Finanças (re) pensarmos o “*tableau economique*” dos benefícios fiscais. Um exercício que nos permitiria produzir algum juízo sobre os reais impactos dessas medidas na emancipação da economia e sobre o bem-estar da população. Todavia a resposta à essa nossa pretensão só os deuses a devem ter recebido e/ou entendido.

Seja como for, a nossa posição assenta sempre na premissa de que, na promoção do bem-estar, o Estado deve identificar aquilo que lhe cabe fazer e aquilo que cabe ao mercado satisfazer, até porque o Estado tem a incumbência de garantir a coexistência dos sectores público, privado e cooperativo, de modo a permitir que o sistema económico trabalhe - como ensina John Galbraith – adequadamente e em proveito de todos os membros da sociedade²¹.

O sistema tributário deve ser suave. Uma suavidade que é conseguida pelo mecanismo da repartição da carga tributária por todos os cidadãos que manifestem riqueza. Também é verdade que, ao mesmo tempo que o tributo só se espera daqueles que

¹⁹ Termo usado em economia para designar um mercado local de trabalho com alguma autonomia, em que os cidadãos podem mudar de emprego sem precisarem mudar de residência e as empresas podem encontrar mão-de-obra para os postos de trabalho que oferecem. Veja-se o dicionário económico e de ciências sociais.

²⁰ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, cit., pp.436 ss.

²¹ Nesse sentido, GALBRAITH, J.K, *A sociedade desejável*, cit., p. 48; veja-se também o Art.92º, nº1 CRA.

possuam capacidade contributiva, o executivo deve encontrar os melhores métodos para dotar os cidadãos de tal capacidade.

Pelo contrário, se o sistema tributário for pesado, ao ponto de sufocar os cidadãos, com a introdução de medidas anti-fiscais, esta opção sairia muito cara ao Estado, visto que os cidadãos não acudidos lutariam com o desespero que assiste àqueles que não têm nada a perder, encontrando formas de evitar o pagamento dos tributos, por meio da evasão e fraude fiscais, o que se traduziria num verdadeiro *apartheid fiscal*.

Portanto, o que a Administração deve fazer mesmo é, como de resto a constituição reza, 1) garantir que a lei promove e protege o investimento privado, visando a emancipação económica²²; 2) remover os obstáculos de natureza económica, social e cultural que impeçam a real igualdade de oportunidades entre os cidadãos²³; 3) cumprir com as tarefas e princípios fundamentais, entre nós consagradas nos arts. 21º e 89º, ambos da Constituição da República e; 4) gerir com eficiência e eficácia os recursos financeiros e outros que lhe são colocados à disposição.

CAPÍTULO III - Sobre a recusa quanto à aplicação da pena de prisão nas infracções tributárias

O ensino do direito tributário, mas sobretudo do direito dos impostos, consagra sempre uma parte que trata das sanções a serem aplicadas aos comportamentos que visam o não pagamento de impostos, normalmente designada por direito penal fiscal.

Entre nós, o legislador separou, no Código Geral Tributário, o título IV, onde se pode encontrar 24 (vinte e quatro) infracções tributárias que constituem crimes e 5 (cinco) infracções que constituem meras transgressões.

Nos termos do CGT, é infracção tributária todo o acto típico, ilícito e culposo descrito e declarado punível por acto normativo anterior à sua prática e pode assumir a forma de crime tributário, caso em que se aplica a pena de prisão ou de multa, ou transgressão tributária, em que se aplica apenas a pena de multa.

A pena de multa, como se pode ver, aplica-se tanto aos crimes tributários, como às transgressões tributárias. Multa esta expressa em dinheiro, apresentando-se, por isso, como verdadeiro tributo para os cofres do Estado.

²² Art.38º, n.º3 da CRA.

²³ Art. 90º, al.d) da CRA.

Por outro lado, temos que as penas de prisão apenas vinculam as infracções tributárias de natureza criminal. E é precisamente aqui onde reside a razão da nossa abordagem.

Ora, aplicar pena de prisão significa levar ao estabelecimento prisional – *excepto quando se trate de prisão de outra natureza* – um indivíduo que 1) vai utilizar o imóvel do Estado, construído com recursos públicos que ele não pagou ou não quis pagar; 2) vai ser alimentado pelos bens adquiridos pelo Estado com recurso a impostos; 3) vai implicar a contratação de mais pessoal para a manutenção e protecção do estabelecimento prisional; 4) poderá ver o seu negócio a encerrar e colocar pessoas fora do mercado de emprego; 5) terá de deixar de sustentar a sua família, aumentando assim a bolsa da pobreza.

Ou seja, a aplicação da pena de prisão significa aumento da dotação orçamental para o sector da defesa e segurança do Estado, enquanto a aplicação da pena de multa se traduz num aumento do bem-estar económico e social, o que permite reduzir a pobreza e outros males sociais a ela associados.

Destarte, a nossa opinião – *e apelamos, desde já, ao facto de não sermos especialistas em matérias criminais* - vai para o sentido de se eliminar a aplicação da pena de prisão nas infracções tributárias e manter apenas a pena de multa, até porque, como já dissemos há instantes, as multas se traduzem em receitas de segundo plano que, quando bem administradas, concorrem para a promoção do bem da comunidade.

CAPÍTULO IV - Sobre a não gratuidade dos bens e serviços públicos

Os cidadãos, quando pagam impostos e outros tributos, esperam algum benefício que consiste na satisfação das suas necessidades, aquelas que não podem ser satisfeitas pelo mecanismo normal do mercado privado²⁴. É claro que o benefício que se espera nesse sentido não é proporcional ao valor que o cidadão coloca à disposição da Administração em forma de imposto. Porém, não deixa de existir algum benefício²⁵, pois, se assim as coisas fossem, a tributação não passaria de uma actividade morta: pagar imposto só porque está na lei.

Para já, não corroboramos o pensamento de Andrade, quando dá-nos conta que o princípio do benefício pode ser critério de legitimação do imposto mas não serve como critério de repartição²⁶. Pois, para nós, este princípio serve tanto para a legitimação do

²⁴ Quanto mais o Estado concentrar os meios de produção, mais responsabilidade tem na promoção do bem-estar.

²⁵ Cf. Nunes, Elisa Rangel, *Lições de finanças públicas e de Direito financeiro*, 5ª ed., revista e actualizada, Luanda, 2014, p. 55.

²⁶ ANDRADE, Fernando A.P.R. de, *Benefícios fiscais: A consideração da despesa do contribuinte na*

imposto, como para a repartição, embora na repartição não seja de forma proporcional: alguns contribuem mais e recebem menos e outros contribuem menos ou mesmo não contribuem, no entanto, recebem mais.

Para ajudar a compreensão do assunto, seja-nos permitido fazer uma referência aos bens, sem, no entanto, nos alongarmos em demasia.

Ora bem, em primeiro lugar, os bens são elementos disponibilizados pela natureza ou produzidos pelo trabalho humano, que possuem utilidade para satisfazer as necessidades dos seres vivos. Note-se que falamos de seres vivos porque não são somente os humanos que necessitam de bens; na actualidade, os animais precisam igualmente de bens quer sejam livres, quer sejam económicos.

Os bens livres ou naturais são bens disponibilizados de forma gratuita pela natureza e, por isso mesmo, a sua produção não necessita de qualquer trabalho humano, cite-se como exemplos a chuva e o ar.

Por outro lado, os bens económicos carecem de um esforço humano, quer na sua produção, quer na sua utilização. É precisamente aqui onde enquadram-se os bens públicos, bens que são produzidos pelo Estado para a satisfação das necessidades colectivas, cuja produção exige do Estado montantes avultados de recursos financeiros.

Também é importante fazer lembrar que existe um mercado de bens e serviços públicos. E tal como ocorre nos demais mercados, no mercado público (com as devidas adaptações) existe vendedor e comprador. Portanto, existe uma mercadoria e um preço.

Todos os bens e serviços que o Estado coloca a disposição dos cidadãos custam impostos, taxas e outras manifestações tributárias.

É claro que alguém ousaria afirmar que as receitas tributárias não são o único recurso que o Estado utiliza para financiar os bens e serviços públicos.

De facto, existem outros tipos de receitas com que o Estado conta. Tratam-se, pois, das receitas patrimoniais ou voluntárias e creditícias. Entretanto, no final do dia, todas as receitas acabam sendo sempre tributárias.

Senão, vejamos: os banqueiros e financeiros foram os que provocaram a modernização dos Estados, financiando-os e obrigando-os a pôr em ordem as suas finanças²⁷.

tributação pessoal do rendimento”, tese de doutoramento, em Direito, Universidade de Coimbra, 2014, p. 18, disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt>, visitado a 3 de Agosto de 2017.

²⁷ Os banqueiros e os contribuintes pressionaram os Estados a elaborar orçamentos de modo a organizarem as suas colectas e encargos sobre os recursos gerados pela actividade dos membros da comunidade. Sobre o assunto, veja-se CORM, Georges, *A nova desordem economia mundial*, cit., pp 143 e 169.

A esse respeito, duas notas são aqui de considerar. Uma para dizer que as receitas patrimoniais se traduzem no retorno do investimento do Estado ou da venda de bens do Estado e outra, para dizer que os empréstimos apresentam-se, no fundo, como impostos diferidos. O que quer dizer que os empréstimos consistem em medidas tendentes à antecipação do consumo e diferimento do pagamento. Um pagamento que, diga-se mais uma vez, será concretizado por nós ou pelas futuras gerações em forma de impostos. Pode ainda dar-se o caso de os empréstimos actuais estarem a financiar bens e serviços já consumidos pelos nossos antepassados.

Daí que temos a ousadia de dizer o seguinte²⁸:

1. *Parte dos bens que consumimos hoje, foi paga com impostos (tributos) dos nossos antepassados, outra parte, pelos nossos impostos e pelos impostos que as futuras gerações hão de suportar;*
2. *Os bens que os nossos antepassados consumiram foram pagos pelos seus impostos, pelos nossos impostos e pelos impostos das futuras gerações;*
3. *Boa parte dos bens que as futuras gerações hão de consumir já terá sido paga pelos impostos dos nossos antepassados, pelos nossos impostos e pelos impostos das respectivas gerações, bem como pelos impostos das gerações que as substituirão.*

Com estas considerações, fica claro que a saúde não é gratuita, o ensino não é gratuito e muito menos a segurança, aliás, há quem define o imposto como sendo o preço que pagamos por vivermos numa sociedade civilizada²⁹. E como é de se esperar, quanto mais o Estado concentrar os meios de produção mais participação terá na produção do bem-estar total dos cidadãos, já que os cidadãos dispõem de poucas alternativas para satisfazer as suas necessidades fora do sector público.

Portanto, no mercado de bens e serviços públicos, o vendedor é o Estado-administração e o comprador é a sociedade, sendo que aquele só pode produzir e vender até o limite daquilo que o comprador tem capacidade de lhe colocar à disposição, num mecanismo puro de transferência.

Conclusões

²⁸ Veja-se contrariamente as alíneas f) e g) do artigo 21º da CRA.

²⁹ Trata-se de uma máxima de Oliver Wendell Holmes que pode ser lida no edifício da Receita Federal Americana. Veja-se também, NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, cit., p. 132; ANDRADE, F.A.P.R., “Benefícios fiscais”, cit., p. 18.

A não tributação de riqueza gerada de forma ilícita, a concessão de benefícios fiscais, bem como a aplicação de penas de prisão em matéria tributária, reduz o potencial fiscal do país e aumenta o sacrifício fiscal dos contribuintes, instalando-se um verdadeiro *apartheid fiscal*.

Concretamente, quanto aos benefícios fiscais, o Estado viola o princípio da concorrência pura e perfeita, já que, como se estuda nas ciências económicas, os impostos concorrem para a determinação dos preços dos bens. Para além disso, podem ser considerados como uma causa de ordem política para o incentivo à fraude e evasão fiscais e aumentam o custo de obtenção de receitas.

As penas de prisão duplicam as despesas do Estado e as penas de multa aumentam as receitas necessárias para a produção do bem-estar.

Tal como tivemos a oportunidade de dizer, o bem-estar não é gratuito; os cidadãos pagam por ele.

Portanto, o Estado deve evitar todas as situações, que se apresentem como curvas e contracurvas ao direito tributário, com vista a serem reduzidos os males já evocados, e perseguir somente a arrecadação de receitas quer antes do cometimento de infracção tributária, caso em que temos as receitas tributárias de primeiro plano, quer depois do cometimento da infracção tributária, caso em que temos as receitas tributárias de segundo plano.

BIBLIOGRAGIA

1. ANDRADE, Fernando A.P.R. de, “*Benefícios fiscais: A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*”, tese de doutoramento, em Direito, Universidade de Coimbra, 2014, disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt>, visitado a 3 de Agosto de 2017.
2. ARAÚJO, R. C. Vasques e NUNES, Elisa Rangel, *Constituição da República de Angola*, Tomo I, Luanda, 2014.
3. BECKER, A. Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, 6ª edição, Noeses, 2013.
4. CÍCERO, M. Túlio, *Como governar um país: um guia prático clássico para os líderes actuais*, 2ª ed., Gradiva, tradução de Pedro Saraiva e Maria de Fátima Carmo, 2013.
5. CORM, Georges, *A nova desordem económica mundial: na origem dos fracassos do desenvolvimento*, tradução de António Monteiro Neves, Instituto Piaget, 1993.
6. Dicionário de Economia e ciências sociais, tradução de Irene Queirós e Maria Juventina Sousa, Porto Editora, 2001.

7. GALBRAITH, J.K, *A sociedade desejável: para um futuro mais seguro e melhor*, Publicações Europa-América, radução de Fernando Bilé,1997.
8. NABAIS, J. Casalta, *Direito fiscal*, 9ª ed., Almedina, Coimbra, 2016.
9. NUNES, Elisa Rangel, *Lições de finanças públicas e de Direito financeiro*, 5ª ed., revista e actualizada, Luanda, 2014.
10. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 5ª ed., 2014.
11. RODRIGUES, Any Gabrielle Peixoto, “Tributação sobre produtos de actividade ilegal”, in Revista do Direito UNIFACEX, Vol.4, nº1 de 2013, disponível em <https://periodicos.unifacex.com.br/direito/article/view/530/123>.
12. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito fiscal*, 3ª ed., Coimbra, 2007.
13. TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, 2005.