

Lições de Fiscalidade

2012

João Ricardo Catarino
Vasco Branco Guimarães
coordenadores

António Brigas Afonso
Cidália Langa
Diogo Leite de Campos
Helena Martins
Jesuíno Alcântara Martins
João Ricardo Catarino
José Maria Fernandes Pires
José Maurício Conti
Luciano Gomes Filippa
Manuel Faustino
Nuno Victorino
Sérgio Brigas Afonso
Vasco Branco Guimarães
Vasco Valdez Matias


ALMEDINA

Capítulo 5

Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais

LUCIANO GOMES FILIPPO¹¹⁸

1. Objetivos da aprendizagem

- Distinguir entre a eficiência e a eficácia de um sistema;
- Apreender o conceito de eficiência aplicado ao direito fiscal;
- Entender o conceito e a importância do consentimento ao imposto;
- Entender de que forma o consentimento ao imposto pode atribuir eficiência a um sistema tributário.

2. Introdução

Tema bastante discutido na literatura jurídica francesa, o consentimento ao imposto – entendido de forma resumida como o fenômeno pelo qual o

¹¹⁸ Especialista pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestre e Doutorando em Direito Tributário Comparado pela Universidade *Panthéon-Assas*, Paris II, em co-direção com a Universidade Técnica de Lisboa (ISCSP). Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e da *International Fiscal Association* (IFA). Pesquisador do Centro de Direito Financeiro e Políticas Públicas (CAPF) do Instituto Superior de Ciências Sociais Políticas (ISCSPP), da Universidade Técnica de Lisboa (UTL) e da Fundação para a Ciência e a Tecnologia (FCT). Coordenador Científico da Associação de Pesquisadores e Estudantes Brasileiros na França (APEB-Fr). Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.

cidadão e a sociedade o aceitam – não encontrou no Brasil e em Portugal o mesmo terreno fértil. Foi na França que o assunto encontrou sua mais alta expressão doutrinária, sem sombra de dúvida. As inúmeras revoluções (sempre de cunho fiscal) mostraram aos governos franceses a importância do consentimento ao imposto, pois a insatisfação fiscal tornou-se carasso dos governantes.

Muitos estados buscam o desenvolvimento do *civismo fiscal*, apelando para a consciência do contribuinte ou para a importância da contribuição pública para a manutenção de serviços essenciais de boa qualidade, como forma de garantir uma arrecadação minimamente satisfatória.

todavia, tal política já não mais se revela suficiente para um sistema tributário consentido. Os alemães, pioneiros no estudo da psicologia fiscal, constataram, há algumas décadas, a necessidade de uma ação mais ampla do Estado. Nesse sentido, as investigações no terreno psicológico demonstraram que o dever fiscal aparece separado da moral do indivíduo. A apelação do Estado por um dever fiscal mais consciente se dirige tão somente à razão pura do indivíduo e à “boa vontade” latente nessa razão. Por outro lado, a oposição ao imposto surge da esfera mais vital do ser humano, em seus instintos e tendências naturais, que neutralizam e vencem esse dever racional, muito menos poderoso.

Sabe-se que o imposto, ao contrário de outras figuras tributárias, não pode ter sua receita vinculada a fim pré-determinado (*princípio organental da não consignação das receitas*). Trata-se de princípio universal de direito financeiro, verdadeira garantia de governos independentes, pois não torna o poder executivo submisso aos legisladores.¹¹⁹ Assim, a arrecadação do imposto sobre a renda não necessariamente é verídico e aplicado em prol de todos aqueles que o pagaram. A receita obtida com esse imposto pode perfeitamente ser utilizada para a construção de escolas e hospitais em qualquer parte do território português e que aquele contribuinte residente em Lisboa jamais utilizará.

Todavia, o fato de o imposto aparecer como algo que é exigido coercitivamente sem especial contraprestação desperta no indivíduo um dos seus instintos mais potentes: o instinto de dominação, que inspira o cidadão a defender a posse de seus próprios bens.

¹¹⁹ Assim não fosse, o legislador, ao criar – por meio de leis – gastos para a receita obtida com os impostos, acabaria por manipular as decisões da administração pública, subtraindo-lhe a independência necessária a todo governo.

dão a defender a posse de seus próprios bens. A menos que um temor ancestral de raiz religiosa ou também de natureza patrimonial (mula) nele inspire a necessidade de contribuir de algum modo ao bem-estar geral, os deveres fiscais encontram no homem as mais poderosas resistências (SCHMÖLDERS, 1965, p. 113).

Diante desse quadro, ressalta-se a importância do pré-consentimento (consentimento dado quando da elaboração da lei fiscal) e do pós-consentimento (também conhecido como *adesão* ao imposto já instituído e vigente). Certamente, por *adesão* ao imposto não se quer dizer *vontade* de pagá-lo. Os significados de tais expressões são completamente diferentes. Ao passo que a adesão reporta-se à noção de *concordância, aprovação* ou *assentimento*, a vontade é a manifestação expressa do *desejo*. E ninguém deseja pagar impostos.

Mesmo aqueles que cumprem espontaneamente suas obrigações fiscais não são motivados pela vontade, evidentemente. Suas atitudes são reflexo ou do temor das pesadas sanções que o Estado impõe, ou – em muito menor escala – da consciência acerca da importância fundamental para a coletividade do ato de pagar impostos. Trata-se, assim, de uma aceitação *resignada*, segundo a expressão utilizada por alguns autores franceses (MARTINEZ, DI MALTA, 1987, p. 31, e MEHL, 1995, p. 72). A *resignação* representa com exatidão o espírito daquele que paga impostos sem, todavia, desejá-lo.

Assim, o objetivo que deve ser perseguido pelo poder público é a referida aceitação que, não obstante resignada, leva o contribuinte a cumprir suas obrigações independentemente da ação da administração fiscal. Certamente, uma vez consentido o imposto, a evasão, a sonegação e a fraude fiscal não mais representariam uma ameaça. Os esforços despendidos com a prática de atos repressivos contra a fraude, bem como com a fiscalização poderiam ser perfeitamente substituídos por atos que busquem a melhoria dos serviços públicos, harmonização e simplificação do sistema, etc. (BOUYER, 2005, p. 142).

Pode-se dizer que o desenvolvimento do consentimento ao imposto é o modo mais adequado de se atribuir eficiência e eficácia ao sistema tributário de um país. Outros métodos conhecidos atualmente – como a simplificação das regras fiscais ou princípio da praticidade, a privatização da cobrança de débitos fiscais e o desenvolvimento do auto-lançamento,¹²⁰ – ainda são fortemente questionados pela doutrina, por conta das distorções que podem trazer aos sistemas fiscais. Senão, vejamos.

O princípio da praticidade se destina a simplificar a aplicação das regras fiscais. Com efeito, as normas tributárias são aplicadas em massa, dado o número existente de contribuintes. Não havendo como aplicar a lei individualmente a todos os casos, a administração fiscal vê-se obrigada a criar padrões ou categorias gerais, para facilitar a aplicação dessas regras. É o caso, por exemplo, das denominadas “pautas de valores”, por meio das quais a administração, ao invés de investigar o preço praticado em determinada operação de compra e venda, pré-estabelece o valor desta ou daquela mercadoria, fazendo sobre ele incidir o IVA. Todavia, não é difícil imaginar que, em muitos casos, os valores pré-determinados pelo Fisco são sensivelmente maiores que os preços efetivamente praticados, o que traz graves distorções econômicas. Assim, pode-se dizer que a aplicação dessas categorias gerais leva à desconsideração da pessoalidade na determinação do imposto devido, com perigo do que seja essencial à tutela dos direitos fundamentais dos contribuintes (CARARINO, 2009, p. 438).

No que diz respeito à privatização da arrecadação, inúmeros doutrinadores contra ela levantam o argumento de que o crédito tributário é indisponível e plenamente vinculado. Indisponível no sentido de que o agente público não pode alterar as características do crédito tributário, tal como a titularidade ativa, no caso de cobrança. Diz-se que o crédito tributário é plenamente vinculado, pois o produto de sua arrecadação deve ser integralmente vertido para a satisfação das necessidades públicas, o que não estaria sendo observado ao se entregar parte do crédito tributário (a título de comissão) para a empresa ou instituição particular que promover a mencionada cobrança.

Por fim, quanto ao auto-lançamento, renomadas vozes contra ele se levantam. Sabe-se que, para ser cobrado, o imposto deve ser *lançado*, entendido como o ato administrativo que, ao apurar o montante devido, torna exigível o tributo. Ou seja, somente pode ser cobrado o imposto uma vez identificado o montante da operação realizada, a alíquota que deverá ser praticada ou, ainda, se há alguma isenção ou abatimento. Todavia, diante da impossibilidade de a fazenda realizar individualmente o lançamento para cada imposto devido, instituiu-se o auto-lançamento, no qual é o próprio contribuinte quem calcula o imposto, recolhendo-o em seguida, a exemplo do IVA português. Ou seja, a tarifa que antes pertencia à administração tornou-se encargo do contribuinte, que passa a ser obrigado a prestar

verdadeiros “serviços” gratuitos ao Estado.¹²⁰ Frise-se que o cálculo errado do tributo, bem como o fornecimento de informações inexatas sujeita o contribuinte a pesadas sanções.

Assim, conclui-se que, não obstante tais medidas tornem os sistemas fiscais mais eficientes, sempre haverá graves efeitos colaterais que as acompanham. Tal não ocorre com o desenvolvimento do consentimento ao imposto, por se tratar de política que somente apresenta boas consequências, como se verá oportunamente.

3. Eficiência x eficácia

Em sua acepção etimológica, eficiência (termo surgido no século XVIII, que deriva do latim *efficientia*) e eficácia (termo surgido no século XV, que deriva do latim *efficiacia*) designam a mesma coisa, posto que ambos decorrem do verbo *efficere*, que significa fazer, produzir. Apesar de um termo ser bem mais antigo que outro, os dicionários apontam para a identidade da idéia que ambos representam, sem que haja qualquer critério para sua diferenciação.

Contudo, nos dias atuais, os termos *eficácia* e *eficiência* apresentam conceitos diferentes, mas que se relacionam com a idéia de realização de objetivos. De acordo com D. GALLIGAN, a eficiência analisa a relação entre recursos e resultados, ao passo que *eficácia* diz respeito à realização de objetivos (GALLIGAN, 1986, p. 129).¹²¹ Segundo J.-C. MARTINEZ e P. DI MALTA, a eficiência equivale à noção de produtividade e a *eficácia* mede o grau de realização dos objetivos estabelecidos (MARTINEZ; DI MALTA, 1999, p. 319).¹²²

¹²⁰ O Prof. João Ricardo Catarino menciona os “deveres de colaboração” ou “obrigações acessórias” como verdadeiros encargos destinados aos contribuintes, que devem fornecer quase todas as informações relevantes para a tributação. O referido autor ainda menciona, acertadamente, que as responsabilidades da administração pública foram transferidas para os destinatários do imposto (CARARINO, 2008, p. 547).

¹²¹ “It is useful then to distinguish between efficiency and effectiveness; efficiency pertains to the relationship between resources and outcomes, while effectiveness refers to realization of goals.” (GALLIGAN, Dennis James. *Discretionary Powers. A Legal Study of Official Discretion*. Oxford: Clarendon Press, 1986, p. 129).

¹²² “L’efficacité mesure le degré de réalisation des objectifs d’un programme, alors que l’efficience est équivalente à la productivité. Elle mesure le rapport entre ce qui est réalisé et le coût.” (MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. *Droit budgétaire. Budget de l’État. Budgets locaux. Budget de la sécurité sociale. Budget européen*. 3 ed., Paris: Litec, 1999, p. 319)..

Por seu turno, C. V. ARAÇÃO entende que os termos eficiência e eficácia tem conteúdo ontológico diferentes. Na sua ótica, a eficiência consiste na relação entre custo (*input* de energia) “real” e o custo “padrão” (ou desviado), enquanto a eficácia é definida pela relação entre o produto (*output* de energia) “real” e o produto “padrão” (ARAÇÃO, 1997, p. 108). Verifica-se claramente em tal concepção uma separação entre meios (condicionadores da eficiência) e fins (determinantes da eficácia).

É importante registrar também a posição de J. C. LOUREIRO, que também distingue os conceitos a partir da dicotomia entre meios e fins. Primeiro, eficiência pode ser igual à eficácia, quando se focaliza a realização dos fins (esse seria o conceito do senso comum). Segundo, eficiência pode se distinguir de eficácia, quando implica não a mera consecução dos fins, mas sua realização ótima, na qual necessariamente são apreciados os dois aspectos (LOUREIRO, 1995, p. 132).

Nas teorizações sobre a organização, C. OFFE esclarece que a principal referência que se faz à eficiência é a sua capacidade de corresponder a uma medida de produção da mesma quantidade de bens, com os menores custos (utilizando-se, portanto, do critério “meio”). Identificando o conceito de eficácia com o de efetividade, o autor afirma que o que diferencia a eficiência da efetividade é a capacidade maior ou menor do alcance de metas (critério “fim”) (OFFE, 1990, p. 124).

Diante de tais explicações, conclui-se que a eficiência trata de como se realiza um objetivo, preocupando-se com os meios, minimizando os recursos utilizados e evitando os desperdícios. Consiste em fazer algo da melhor maneira possível. Já a eficácia trata do cumprimento de objetivos estabelecidos. Bater uma meta indica a eficácia. Bater a mesma meta gastando menos recursos e tempo é eficiência.

Do exposto, percebe-se que, em regra geral, para o direito tributário, o conceito de eficiência é mais adequado que o de eficácia. Isso porque, além de, na maioria das vezes, ser extremamente difícil traçar um objetivo específico e preciso para a Fazenda Pública, esse objetivo pode variar de acordo com o ponto de vista: para uns, pode ser o aumento da arrecadação; para outros, o respeito aos direitos do contribuinte.

Além disso, não é dado aos administradores desprezar os meios e recursos para a realização dos objetivos estabelecidos – tal como ocorre com a análise da eficácia – uma vez que são os contribuintes que concorrem com esses meios. Dessa forma, carece de legitimidade a política dispenditiva

que não se preocupa com a preservação desses recursos, pois atenta contra os interesses da população.

Para que tais idéias fiquem mais claras, adotar-se-á um exemplo explicativo. Suponhamos que a informatização do sistema de arrecadação é um objetivo estabelecido pela Fazenda. A compra do número de computadores necessários para o processamento de todas as declarações do imposto de renda sem a preocupação com os diversos fatores ou meios envolvidos (tais como preço, garantia, durabilidade, manuseio, etc.), poderá trazer duas consequências indesejáveis.

A primeira é o desperdício de recursos, o que ocorrerá se forem comprados supercomputadores de preço elevado, para realização de tarefas relativamente simples. Ao assim agir, o administrador estará executando uma política ilegítima, como afirmado parágrafos acima.

A segunda consequência indesejável é a compra de equipamentos de baixo custo, ignorando-se, por exemplo, a garantia oferecida, sua durabilidade ou facilidade de manuseio. Nesse caso, o objetivo estabelecido não será cumprido sem maiores dificuldades, uma vez que o serviço poderá ser interrompido por causa de problemas técnicos, além do que a Administração fiscal poderá se ver obrigada a gastar mais, seja com a compra de novos computadores para substituir os defeituosos, seja para contratar instrutores que ajudem na compreensão do funcionamento do aparelho (ÁVILA, 2006, p. 433).

Do exposto, percebe-se que muito dificilmente a Administração fiscal cumprirá seus objetivos com o mero estabelecimento de metas (%g compra de computadores). Não se pode ignorar os recursos disponíveis para realização dos objetivos, sob pena de se estar executando uma política que carece de legitimidade.

A atuação eficiente da Administração fiscal, no caso acima analisado, seria a compra de computadores que apresentassem a melhor relação custo/benefício, considerando-se preço, garantia durabilidade e manuseio. Certamente, a compra dos computadores mais caros, assim como os mais baratos, não é ato que se enquadra no conceito de eficiência. Para tanto, seria necessária a realização de uma pesquisa de mercado, bem como da qualidade dos computadores oferecidos.

Exemplo parecido é o do nível de arrecadação. Assim, a partir das explicações anteriores, deve-se perquirir se eficiente é a tributação que visa

tão somente ao aumento do nível de arrecadação.¹²³ Evidentemente, existem inúmeros outros fatores a serem considerados, dentre eles os custos públicos da tributação, relevantes o suficiente para determinar o sucesso ou insucesso dos sistemas fiscais.¹²⁴ Outros fatores importantes também não podem ser ignorados, tal como o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, uma vez que aumentar a arrecadação seria tarefa muito mais fácil se a Administração fiscal pudesse impor uma carga tributária insuportável para os contribuintes. Contudo, a eficiência do sistema tributário em geral será mais bem analisada no tópico 2.2. abaixo

Por essas razões, conclui-se que, para o direito tributário, a análise da eficiência é mais adequada e útil que a da eficácia. Razões políticas e econômicas relacionadas ao direito tributário assim determinam, como visto acima.

Contudo, a eficiência do sistema fiscal não é atingida tão somente com a otimização da aplicação das regras fiscais. O direito financeiro assume papel de fundamental importância, como se passa a demonstrar.

3.1. No direito financeiro

Pode-se afirmar que a eficiência no direito tributário está intimamente relacionada com a eficiência do direito financeiro. Uma não existe sem a outra. Ao tratar da eficiência do sistema fiscal, conhecido autor da doutrina brasileira assim se manifestou (MARTINS, 2006, p. 46/47):

“Falar em princípio da eficiência na cobrança dos tributos e princípio da ineficiência no gastá-lo é, à evidência, cuidar do princípio da ineficiência na política tributária. Em outras palavras, só há, de rigor, princípio da eficiência na política tributária de um país, se houver o mesmo princípio na política dispenditiva desses recursos. O princípio da eficiência, que abrange, no direito brasileiro, toda a Administração Pública, deve informar tanto a capacidade de obter receitas como de criar despesas públicas.

Não há, pois, princípio de eficiência na política tributária impositiva, se não houver a mesma eficiência na política dispenditiva do Estado. Não há eficiência parcial. Ou uma política é integralmente eficiente, ou é claramente ineficiente. Ou se tem os dois, ou não se tem nenhum, não havendo eficiência na política tributária, se não houver eficiência

¹²³ No Brasil, a Receita Federal anuncia, anos após anos, recordes de arrecadação que são sempre batidos. Os números são exibidos na imprensa como verdadeiros troféus ou sinônimos de políticas públicas bem organizadas.

¹²⁴ Para uma análise detida dos custos públicos da tributação em geral e em particular no direito português, veja-se o excelente estudo de J. R. CATARINO (CATARINO, 2008 p. 544 e ss.)

na política dispenditiva. Se essa for perniciosa, incorreta, corrupta, automaticamente exigir-se-á da sociedade mais do que deveria pagar para receber serviços públicos e a carga desmedida, por melhor que seja o sistema, consagrará o oposto do princípio da eficiência”.

Além disso, I. G. MARTINS afirma que a ausência de eficiência nas despesas públicas leva à ilegitimidade da tributação.¹²⁵ Com efeito, a idéia de eficiência financeira suscitou na Espanha o mesmo debate sobre a legitimidade do tributo no caso de má aplicação dos recursos públicos. C. ALBIÑANA afirma no prólogo da obra de S. FERNÁNDEZ-VICTORIO Y CAMPS: *“Tan pronto se plantea una reforma de nuestro sistema tributario surgen voces que niegan toda base – jurídica y moral – al impuesto por no existir un eficaz control del gasto público o por la falta de productividad del mismo”* (ALBIÑANA, 1977, p. XIII).

A consequência da falta de legitimidade ocasionada pela ausência de eficiência é a exoneração total ou parcial do contribuinte. Assim, se a prestação de um serviço público realizado de maneira eficiente custa 100, porém a administração cobra do contribuinte 300, tendo em vista que ela não se preocupa com a minimização dos custos, o contribuinte não pode ser obrigado a suportar a diferença (GOLDSCHMIDT; VELLOSO, 2006, p. 209).

Não se pretende aqui descrever de que modo a eficiência financeira poderia ser alcançada, o que ultrapassaria o escopo do presente estudo. Deve-se apenas registrar que sem uma política eficiente de controle de gastos fica gravemente comprometida a eficiência tributária. Para os interesses do assunto, veja-se a extensa doutrina francesa sobre eficiência financeira, desenvolvida principalmente após a edição da inovadora Lei Orgânica das Leis de Finanças (LOLF), em vigor a partir de 2001.¹²⁶

3.2. No direito tributário

Inicialmente, deve-se registrar a diferença existente eficiência do direito tributário e eficiência no direito tributário. A primeira diz respeito às implicações econômicas das diversas espécies de tributos. É o economista quem

¹²⁵ Esse entendimento é partilhado por R. L. TORRES, que afirma que a legitimidade da tributação depende do controle das despesas públicas (TORRES, 2006, p. 75).

¹²⁶ Cf.: BOUVIER, Michel; BARTILART, André. *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*. Paris: L.GD, 2007. MORDACQ, Frank. *La LOLF: Un nouveau cadre budgétaire pour reformer l'État*. Paris: L.GD, 2006.

poderá analisar com mais propriedade a eficiência do direito tributário, isto é, se o imposto de renda, tal como configurado no direito brasileiro ou português, gera ou não qualquer tipo de distorção prejudicial à economia. MYRDAL, saudoso economista sueco e Professor Catedrático da Escola de Estudos Superiores de Estocolmo, trata de diversas questões relacionadas à eficiência do direito tributário em seu famoso ensaio "*Los Efectos Económicos de la Política Fiscal*".

Já a eficiência no direito tributário se relaciona mais propriamente com o direito administrativo, área de atuação dos agentes fiscais. O estudo da eficiência no direito tributário, assim, envolve a relação entre administração e administrado (ou contribuinte), inclusive os aspectos quantitativos dela decorrentes, sem, contudo, adentrar na seara econômica. Para o presente estudo (jurídico), importa apenas a eficiência no direito tributário.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que a tributação eficiente será aquela que proporcione a maior arrecadação possível, gerando o mínimo de gastos (de recursos e esforços), causando o menor incômodo possível para os contribuintes, tanto no que diz respeito à intervenção em seu patrimônio, quanto ao esforço gerado pelo cumprimento das obrigações e na qual os interesses e a satisfação dos contribuintes sejam preservados ao máximo.¹²⁷

No conceito acima, destacam-se os quatro elementos a seguir: (a) nível de arrecadação; (b) menor gasto (de recursos e esforços) com a arrecadação de tributos; (c) menor incômodo financeiro e obrigacional possível para os contribuintes; e (d) preservação dos interesses e satisfação dos contribuintes.

Arrecadar o máximo de recursos possível é objetivo que não suscita maiores dúvidas, devido ao teor meramente quantitativo que envolve. O mesmo ocorre quanto aos itens b e c, que versam sobre os gastos (*lato sensu*) despendidos pela administração e pelo contribuinte, respectivamente, para arrecadar e cumprir as obrigações fiscais.

¹²⁷ Trata-se de uma definição muito próxima da proposta por M. LAURÉ, que, tendo por base o discurso de um ministro das finanças da Inglaterra, resumi a eficiência fiscal numa frase ao mesmo tempo caricatural e realista, segundo a qual é preciso considerar a tributação como "*a arte de tirar o máximo de rendimento de um mínimo de desconhecimento*". Afirma o autor que essa é uma política que muitos técnicos fiscais franceses traduzem, numa linguagem bem menos nobre, segundo a qual é preciso "*deixar a galinha sem fazê-la gritar muito*". Todavia, tal política, seguindo o objetivo de garantir ao cidadão o máximo de satisfação com o mínimo de esforços, "*ignora frequentemente a preocupação com a igualdade e a justiça: de acordo com sua aptidão de gritar, as galinhas são depenadas vivas ou poupadadas*". (LAURÉ, 1956, p. 299/300).

A dúvida pode surgir na identificação concreta do objetivo d. A preservação dos interesses d.1, bem como a busca da satisfação dos contribuintes d.2 são objetivos que se inserem no âmbito psicológico do contribuinte, motivo pelo qual sua definição em termos precisos é mais difícil.

Contudo, de maneira geral, pode-se dizer que a preservação dos interesses dos contribuintes é materializada na utilização dos recursos arrecadados de modo a lhes beneficiar direta ou indiretamente. Todo desvio ou desperdício de recursos, dessa forma, vai de encontro ao objetivo em tela. A satisfação do contribuinte, por outro lado, confere-lhe uma posição menos passiva, no sentido de que não basta que se lhe incomode o mínimo possível com a tributação, porém é preciso atender suas necessidades, com os meios e recursos para os quais ele concorreu.

Não obstante os objetivos d.1 e d.2 estarem relacionados, deve-se notar que eles podem ser atingidos individualmente. Os recursos arrecadados podem ser utilizados de modo a beneficiar diretamente os contribuintes, ou seja, podem ser aplicados de modo a lhes satisfazer as necessidades. A construção de apenas um único hospital público para toda uma cidade, apesar da abundância de verbas públicas, é um exemplo. Por outro lado, se mesmo após a construção de tantos hospitais quanto bastem para atender as necessidades da população, o governo gasta o dinheiro público em atividades sem qualquer interesse público, apenas o objetivo d.2 está sendo atingido.

Da mesma forma, as quatro finalidades acima descritas podem ser atingidas apenas individualmente. O dever de simplificação, ou praticidade, por exemplo, intervirá somente no objetivo b (menor gasto), reduzindo o esforço e os custos da administração fiscal – mas não sem causar grave efeito colateral, representado pela perda da justiça individualmente considerada –, aumentando o nível de arrecadação apenas indiretamente (na medida em que reduz os seus custos).

Igualmente, a simplificação da legislação e obrigações acessórias intervirá somente no objetivo c (menor incômodo), uma vez que facilita a vida do contribuinte. O gasto eficiente dos recursos arrecadados, por seu turno, atinge somente o objetivo d (preservação dos interesses e satisfação dos contribuintes).

O único meio que envolve os quatro objetivos ao mesmo tempo, sem efeitos colaterais consideráveis, é o desenvolvimento do consentimento ao imposto. Para que a tributação seja consentida pelos cidadãos, é preciso

atingir os objetivos *c* (menor incômodo) e *d* (preservação), pois ninguém consentirá um sistema tributário que lhe cause inúmeros incômodos e que não é orientado para a preservação de seus próprios interesses. Uma vez consentida a tributação, os objetivos *a* (nível de arrecadação) e *b* (menor gasto) são atingidos com menores dificuldades. Ou seja, ao passo que os objetivos *c* (menor incômodo) e *d* (preservação) são os pressupostos de uma tributação consentida, os *a* (nível de arrecadação) e *b* (menor gasto) são corolários.

Em outras palavras, para se obter o consentimento ao imposto, é preciso instituir um sistema tributário que ocasione menos transtornos aos contribuintes – no que diz respeito ao cumprimento das obrigações principais e acessórias (objetivo do item *c*) –, bem como que preserve os interesses dos cidadãos, prezando também pela sua satisfação (objetivo do item *d*). Um sistema que apresente tais características, naturalmente conduzirá a uma maior arrecadação, na medida em que a resistência ao imposto diminuirá (objetivo do item *a*), gerando, ao mesmo passo, uma diminuição dos gastos com a própria arrecadação, tendo em vista o aumento do nível de cumprimento voluntário das obrigações fiscais (objetivo do item *b*).

4. Consentimento ao imposto

De forma geral, pode-se dizer que a relação entre o fisco e os contribuintes não é amistosa, tal qual ocorre no direito civil, por exemplo, onde dois contratantes podem escolher livremente o que é melhor para si. Não se trata de uma constatação pontual de determinado país, mas de tendência mundial, mesmo nos casos em que os serviços públicos prestados são de boa qualidade, como no caso da França, onde a resistência ao imposto é altíssima. A aceitação do sistema tributário não é diretamente relacionada – como afirmam alguns – com o espetáculo da retribuição em serviços públicos de excelência, no qual o contribuinte pagaria com agrado os impostos devidos, pois teria a certeza de que os recursos versados estariam sendo revertidos em prol da população.

A eterna tensão e os conflitos que resultam dessa grande resistência acabam por diminuir ou mesmo retirar a eficiência do sistema fiscal, tendo em vista que diminuem sobremaneira o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais. Trata-se de fenômeno conhecido como *oposição ou resistência ao imposto*. Ora, tal fenômeno tem como consequência o aumento de questionamentos judiciais, assim como da fraude, o que incita os poderes

públicos a concentrarem seus esforços nos mecanismos repressivos e de execução forçada do crédito tributário inadimplido.

Como afirmado acima, numerosos são os meios de aumentar a eficiência do sistema tributário. Porém, o melhor deles é a busca pelo consentimento amplo ao sistema tributário. A doutrina francesa identifica dois tipos de consentimento ao imposto: o consentimento dado quando do processo legislativo de criação do tributo (processo político); e o consentimento dado uma vez já criado o tributo (processo sociológico). São muito comuns as expressões *consentimento ao imposto* e *consentimento do imposto*. Diferentemente do consentimento *ao* imposto, o consentimento *do* imposto supõe que a tributação seja explicitamente confirmada por aqueles sobre os quais recai o ônus ou por seus representantes. Consentimento ao imposto seria sua legitimidade sociológica, o que supõe a aceitação pela sociedade de forma geral (BOUVIER; ESCLASSAN; LASSALE, 2004, p. 568).

Há quem se refira a consentimento coletivo *do* imposto, representado pelo voto do Parlamento ou pelo *referendo fiscal*, e o consentimento individual *ao* imposto, que se trata da aceitação sociológica (BELTRAME, 2007, p. 61). Outros utilizam, ainda, as expressões *pré-consentimento*, para designar o consentimento quando da elaboração da lei tributária, e *pós-consentimento*, para designar o fenômeno da adesão ao imposto já criado pela lei (MARTINEZ; DI MALTA, 1987, p. 30).

4.1. Pré-consentimento

O pré-consentimento tem como fundamento jurídico o art. 14 da Declaração dos Direitos dos Homens e dos Cidadãos de 1789¹²⁸, segundo o qual os cidadãos tem o direito de consentir livremente a necessidade da contribuição pública. A partir de tal dispositivo, ratificou-se a necessidade de instituir o imposto mediante lei que resultasse do tradicional processo democrático. Nesse caso, o consentimento é indireto, uma vez que não são os contribuintes que deliberam sobre a necessidade da contribuição pública, mas os representantes por ele escolhidos. Ou seja, o consentimento existiria porque o imposto foi criado ou majorado pelos represen-

¹²⁸ “Todos os cidadãos tem direito de constatar, por si próprios ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consentir-lhe livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.”

tantes que os próprios contribuintes elegeram, com o que a satisfação de seus interesses estaria garantida.

Contudo, assiste-se atualmente a uma crise de representatividade de nível mundial, uma vez que os sistemas democráticos não se revelaram aptos a traduzir fielmente a vontade popular. Rousseau já havia notado há tempos atrás essa falha quando afirmou que a soberania e a vontade geral não podem ser representadas.¹²⁹ Hodiermanente, o fato de um tributo ser instituído por lei não quer dizer necessariamente que os interesses dos contribuintes tenham sido considerados ou preservados. O processo legislativo fiscal não mais representa uma garantia de que o princípio do consentimento ao imposto tenha sido respeitado.

A partir de tal constatação, e igualmente com base no art. 14 da Declaração de 1789, alguns países adotaram o referendo fiscal como instrumento de realização semi-direta do princípio democrático que aprende a vontade direta e imediata dos cidadãos. Trata-se de instrumento por meio do qual os cidadãos eleitores são chamados a se pronunciar por sufrágio direto e secreto, a título vinculativo, sobre determinados assuntos de relevante interesse.

Evidentemente, o principal efeito psicológico da realização do referendo para criação ou majoração de tributo é a sua maior aceitação popular. Aceitar uma lei em cuja elaboração a própria sociedade participou diretamente é sem dúvida algo mais factível do que se esperar a adesão à lei imposta pelo Governo e que, na maior parte das vezes, despreza a vontade direta da população.

Todavia, há autores que manifestam receio quanto à realização do referendo em matéria fiscal. De acordo com tais autores, as matérias suscetíveis de serem submetidas ao referendo fiscal podem ser objeto de manifestações demagógicas, o que pode levar a uma considerável perda de arrecadação.¹³⁰

¹²⁹ "A soberania não pode ser representada, pela mesma razão que ela não pode ser alienada; ela consiste essencialmente na vontade geral, e a vontade geral não se representa: ela é a mesma, ou ela é outra; não há meio termo. Os deputados do povo não são nem podem ser seus representantes, eles não passam de comissários; eles não podem concluir nada definitivamente. Toda lei que o povo não ratificou pessoalmente é nula. Não pode ser considerada como uma lei". (ROUSSEAU, 1992, p. 123)

¹³⁰ Nesse sentido: "A reticência quanto à instituição do referendo fiscal está mais relacionada com o receio quanto aos aspectos demagógicos potenciais das técnicas de democracia direta do que com uma análise jurídica indistinctível". (GUER, 2007, p. 310/311). Veja-se também: "(...) se uma objeção pode ser

Tal receio foi o principal motivo da proibição explícita do referendo tributário na constituição de alguns países. É o caso, por exemplo, da Constituição Portuguesa de 1976¹³¹ e da Constituição Italiana de 1948.¹³²

No Brasil, o referendo parece de certa forma esquecido pelo povo e governantes. Com efeito, em toda a história da República brasileira, o referendo foi utilizado apenas uma vez, quando da autorização para comercialização de armas de fogo. Todavia, vale ressaltar que, não obstante a fluidez com que a Constituição de 1988 e a Lei n° 9.709/98 trataram do tema, sequer existe discussão sobre a utilização do referendo em matéria tributária.

Vale, contudo, dizer que o receio de fracasso do referendo não é unânime na doutrina. Não obstante a expressa proibição do referendo em matéria fiscal no direito português, alguns autores sublinham a importância desse instrumento democrático, invocando a experiência estrangeira. J. C. NABAIS, por exemplo, afirma que existem impostos:

"(...) que bem podem ser submetidos a referendo sem dificuldades técnicas de maior e sem receios demagógico-manipulativos como, de resto, o prova a prática referendaria fiscal dos estados federados norte-americanos e da Confederação Helvética. Daí que, de iure condendo, o referendo fiscal não seja de excluir em termos absolutos, podendo justamente vir a constituir um dos novos instrumentos de carácter procedimental por que pode passar a domesticação do atual estado fiscal". (NABAIS, 1998, p. 687)

Como afirmado pelo ilustre mestre português, os Estados Unidos da América e a Suíça são países pródigos em exemplos de utilização da prática referendaria em matéria fiscal. Há quem afirme que a emenda constitucional "Jarvis-Gann", conhecida sob a designação de *Proposição 13*, votada em 06/06/1978 no Estado da Califórnia e considerada como o mais importante

formulação contra o referendo fiscal, ela é mais prosaica e psicológica que puramente jurídica, e diz respeito ao risco que os poderes públicos correm em deixar nas mãos dos cidadãos um meio tão eficaz de eludir as obrigações tributárias." (CHÉFROUX, 1993, p. 39). Por fim, a lição de A. BARTILARI: "É grande o medo de que, por falta de maturidade, os eleitores se deixem levar a aprovar proposições demagógicas para diminuir a carga tributária, sem se preocupar com as consequências sobre o financiamento dos serviços públicos e as despesas de interesse geral." (BARTILARI, 2000, p. 106)

¹³¹ Artigo 115, 4.º, b. "Estão excluídos do campo do referendo: As questões e os atos de conteúdo orgânico, tributário e financeiro."

¹³² Artigo 75. "Non è ammesso il referendum per le leggi tributarie e di bilancio, di amnistia e di indulto, di autorizzazione a ratificare trattati internazionali."

referendo fiscal praticado nos Estados Unidos, foi um sucesso (MILLAN, 1996, p. 488). Com efeito, tal proposição limitou a alíquota do imposto fundiário (*property tax*) em 10% do valor do mercado (*assessed market value*) dos bens.¹³³ Outros estados americanos adotaram igualmente o sistema referendário.¹³⁴

Na Suíça, tal instrumento político foi utilizado sem parcimônia. Já em 1958, a população autorizou a criação de um imposto cobrado de todo cidadão do sexo masculino em idade de servir, porém que não prestou o serviço militar. Após longo período de crise econômica, os cidadãos suíços autorizaram, também no ano de 1958, a instituição de impostos extraor-dinários, até o exercício de 1965, com a finalidade de financiar as necessidades financeiras. Em 1975, o aumento das receitas fiscais foi aprovado. O mesmo ocorreu em 1977, quando os contribuintes aprovaram várias medidas de economia orçamentária propostas pelo Governo. Durante esse mesmo ano, a harmonização fiscal prevista no artigo 42, V, da Constituição Federal foi aceita.

Em 1973, um novo referendo foi organizado sobre a substituição do antigo ICHHA por um IVA idêntico àquele conhecido pelos países da União Européia, tendo sido a alíquota fixada em 6,5%, com uma previsão que permitia a utilização de alíquota de 7,5%, caso a situação financeira do regime geral de proteção social o permitisse. Em 1994, três revisões da Constituição foram aceitas, no intuito de prorrogar a cobrança de taxas sobre o uso de autoestradas (MILLAN, 1996, p. 463). Cumpre ressaltar que, em Genebra, desde 1º de janeiro de 2002, a instituição de novos impostos, a modificação de alíquotas e de base de cálculo são submetidas a referendo obrigatório (Art. 53, A, 1, da Constituição do Cantão de Genebra).

O exemplo suíço de utilização do referendo, principalmente no que concerne a adoção da TVA, demonstra que tal procedimento pode ser utilizado para realizar uma reforma de grande amplitude. Além disso, qual-quer que seja o resultado do referendo, ele não é necessariamente a fonte de barreiras ou de tentações conservadoras, desde que subsista uma von-

tade política. Isso demonstra que, pelo contrário, o referido procedimento pode representar a oportunidade de uma adaptação conjuntural, permitindo a transposição de obstáculos (MILLAN, 1996, p. 464). O resultado de tal participação, evidentemente, é uma melhor aceitação ao tributo, o que sempre se reflete positivamente na realização da eficiência fiscal.

Assim, pode-se afirmar que o referendo fiscal é um excelente instrumento para o Governo que pretende se conciliar com o contribuinte. Apesar de a consulta popular ser aparentemente irrealizável – dada a suposta aversão que o contribuinte tem com suas obrigações fiscais –, a história desses dois países mencionados demonstra que o instrumento não é condenável em si, podendo ser perfeitamente utilizado e com imenso proveito. Entretanto, as condições históricas e políticas de cada país serão determinantes fundamentais para sua colocação em prática no âmbito do direito tributário.

4.2. Pós-consentimento

Em geral, pode-se definir o pós-consentimento ou adesão ao imposto como o fenômeno por meio do qual os contribuintes aceitam o sistema tributário já estabelecido pelo legislador. Não se está a falar da participação do contribuinte no processo democrático, mas de adesão ao sistema tributário que já está em funcionamento. Assim, o pós-consentimento se preocupa com a aceitação do sistema fiscal já em vigor, com todas suas obrigações e todos os tributos tal qual já o conhecemos. Trata-se de um fenômeno que deve ser observado mais do ponto de vista sociológico do que o puramente jurídico.

A adesão ao imposto possui estreita relação com o princípio da eficiência na medida em que o sistema fiscal aceito pelos contribuintes é um sistema no qual o nível de contestações e resistência ao imposto é baixo, ao passo que o de cumprimento voluntário das obrigações fiscais é elevado.

O primeiro autor a aprofundar, na França, o tema das relações psicológicas entre os contribuintes e a administração foi LAUFENBURGER, na obra intitulada *Teoria Econômica e Psicológica das Finanças Públicas*, publicada em 1956. Contudo, o autor indica em sua obra que já havia tratado do assunto em 1947, em três conferências proferidas na Universidade de Istambul. Mas os primeiros trabalhos são de SCHMÖLDERS, que elaborou dois estudos sobre o tema: *Steuertrial und Steuerbelastung*, Berlin, 1932; e *Finanzpsychologie, Archives des Finances*, NF, vol. 13, Tübingen, 1951 (LAUFENBURGER, 1956, p. 233 e ss).

¹³³ Sobre a *Proposição 13*, cf.: SHAPIRO; PURYEAR; ROSS, 1979, p. 1 e ss.; BRENNAN; BUCHANAN, 1979, p. 11 e ss.; RAFFUSE, 1979, p. 229 e ss.; J. KIRLINT; J. L. CHAPMAN, 1979, p. 269 e ss.; KIM-BELL; SCHH; SCHULMAN, 1979, p. 313 e ss.; OAKLAND, 1979, p. 387 e ss.

¹³⁴ É o caso, por exemplo, do Estado de Arkansas (art. V, seção 38 da Constituição); Illinois (art. IX, seção 3 da Constituição); Louisiana (art. VII, seção 18 da Constituição); e Carolina do Norte (art. 5, seção 2(6) da Constituição).

No que concerne à psicologia tributária, uma classificação muito conhecida na França foi proposta pelo famoso inventor do IVA, para quem existem duas grandes categorias de impostos: os *irritantes*, representados pelos impostos que o contribuinte paga por sua própria conta e os impostos que parecem inelutáveis; e os *anestesiantes*, que são os impostos que deixam crer a existência de uma contrapartida, os impostos dissimulados no preço e os impostos retidos na fonte (LAURÉ, 1956, p. 281 e ss).

Em tal classificação, o imposto pode ser considerado *irritante* quando ele “pode ser visto” e quando o grau de liberdade que o contribuinte dispõe para evitá-lo legalmente é baixo. Quando deve pagar diretamente o imposto, o contribuinte manifesta, em geral, contra ele uma grande repugnância.

O imposto mais irritante seria o que incide sobre a renda, tendo em vista que o contribuinte paga por sua própria conta, ou seja, o ônus não pode ser automaticamente repassado para outra pessoa. O mesmo já não ocorre com os contribuintes dos impostos incidentes sobre o consumo, principalmente o IVA, pois eles sabem que podem repassar o imposto no preço final. Assim, o contribuinte submetido ao imposto sobre a renda irá procurar, com mais vigor, todas as alternativas para atenuá-lo.

Por outro lado, a *liberdade* constitui outra necessidade psicológica do contribuinte. Em matéria fiscal, a liberdade não significa necessariamente não pagar o imposto, mas saber que, evitando algumas atividades, o contribuinte não será obrigado a pagá-lo. Essa liberdade é o fundamento do que se denomina “planejamento tributário”, esquema elaborado por especialistas para diminuir o imposto que deve ser pago – sempre por meios lícitos.

Anestesiantes são os impostos cuja percepção daqueles que o suportam é relativamente fraca. A primeira categoria de imposto anestesiante é a que deixa crer a existência de uma contrapartida. O vínculo entre o imposto e os serviços prestados pelo Poder Público tem papel fundamental na aceitação do imposto, como visto acima. O contribuinte se sente mais à vontade quando vê diretamente a contrapartida da sua contribuição.

A segunda categoria é o imposto dissimulado no preço. É o caso dos impostos indiretos (IVA)¹³⁵, que são pagos por pessoas que sabem que não

suportarão o peso do imposto e que serão suportados por pessoas que não os percebem (LAURÉ, 1956, p. 289). Os consumidores finais ficariam anestesiados por não conhecerem ou não sentirem que estão pagando o imposto. Assim, os impostos indiretos são habitualmente pagos sem maiores problemas pelos comerciantes, o que contribui para um sistema tributário mais eficiente.

Os impostos retidos na fonte são a última categoria de impostos anestésiantes. Trata-se de procedimento segundo o qual a fonte pagadora retém o tributo devido no momento do pagamento. É o caso, por exemplo, do empregador que, ao pagar o salário do empregado, já retém o imposto sobre a renda, repassando-o em seguida aos cofres públicos. Tal procedimento visa facilitar o controle da administração, concentrando a arrecadação do tributo devido por vários contribuintes num só agente, que se torna o responsável pelo recolhimento.

Além disso, a retenção do imposto tem um efeito psicológico de notável interesse prático, uma vez que o contribuinte não conta com a soma que é retida na fonte para qualquer tipo de planejamento de consumo, simplesmente porque dela não dispõe. Em outras palavras, o contribuinte não conta com o valor retido, que não vai para o seu bolso, ao contrário do que ocorre com os impostos que não são retidos. Nesse último caso, o contribuinte dispõe fisicamente daquele valor que ao final do ano terá que ser vertido ao Tesouro, o que o leva, muitas vezes, a gastá-lo, ficando impossibilitado de cumprir a obrigação fiscal.

Outra parte da doutrina se preocupou com um tipo de classificação que não tem relação direta com a incidência do tributo. Trata-se da identificação dos *custos* psicológicos do imposto (DUBERGÉ, 1990, p. 167). Tais custos são classificados em principais e acessórios. O primeiro é representado pela soma que o contribuinte deve versar ao Tesouro. O respeito aos limites psicológicos da carga tributária é de grande importância. Com efeito, se esses limites são desconhecidos por muito tempo, os contribuintes manifestam os sinais de uma doença estranha, porém bem humana: a alergia ao imposto (LAURÉ, 1956, p. 295).

Os custos *accessórios* seriam os custos relativos a todas as “*discordâncias e traumatismos*” que se originam do montante a ser pago, como o cumprimento de obrigações acessórias (preenchimento de formulários, manutenção de livros contábeis, etc.), por exemplo. De acordo com o mentor desse estudo, na França, os custos psicológicos acessórios seriam bem mais

¹³⁵ Diz-se que o IVA é um imposto indireto, pois ele não é pago diretamente por aqueles que o suportam (consumidor final). O contribuinte do IVA é o comerciante / industrial, que recolhe o imposto ao Estado, porém o repassa no preço final, como modo de se desincumbir de seu ônus econômico. Assim, somos nós que pagamos o IVA, porém não somos considerados contribuintes.

pesados que os principais (DUBERGÉ, 1990, p. 167), devido à saturação de obrigações acessórias, situação que se assemelha ao que ocorre atualmente tanto em Portugal quanto no Brasil.

A doutrina francesa põe em evidência a importância da análise psicológica da tributação, para que seja possível a busca por uma política fiscal que, permitindo a adesão ao imposto, possa trazer mais eficiência ao sistema tributário. Além disso, a presente análise doutrinária permite constatar que não existem dúvidas sobre os benefícios do desenvolvimento do consentimento ao imposto como um todo.

Assim, percebe-se que, para que um sistema fiscal possa ser qualificado de eficiente, o consentimento dos cidadãos é de fundamental importância.

5. Conclusão

Do que se acaba de expor, pode-se extrair as seguintes conclusões:

- 1) O princípio do consentimento ao imposto, apesar de certa forma relegado pela doutrina moderna de Portugal e do Brasil, mostra-se útil e necessário diante da atual tensão da relação entre administração fiscal e contribuintes;
- 2) Eficácia significa o cumprimento de objetivos, tal qual uma meta estabelecida. A idéia de otimização dos meios disponíveis para o cumprimento da meta não está presente no conceito de eficácia;
- 3) Por outro lado, a noção de eficiência relaciona-se mais com o conceito de produtividade, ou seja, com a relação entre recursos disponíveis e resultados obtidos. Eficiente é a ação que atinge o resultado (ou parte dele), porém considerando a otimização dos meios utilizados, tais como a redução de custos, de tempo ou, ainda, de insatisfação dos contribuintes, no caso do direito tributário;
- 4) Para o direito tributário, importa mais a noção de eficiência, uma vez que os recursos utilizados pela administração – que também são financiados pelos contribuintes – jamais pode ser ignorada. Além disso, poucas são as metas quantificáveis o suficiente para serem consideradas atingidas ou não, tal qual ocorre no conceito de eficácia;
- 5) Há vários meios de se incrementar a eficiência do sistema fiscal, tais como a simplificação das regras fiscais (ou praticabilidade), a privatização da arrecadação, o desenvolvimento do auto-lançamento, dentre outros;
- 6) Contudo, o meio mais adequado para se dotar um sistema fiscal de eficiência é, sem dúvida, o desenvolvimento do consentimento ao imposto.

Trata-se de meio que, ao contrário dos outros acima listados, não oferece nenhum tipo de efeito colateral ou contra-indicação;

7) Antes de se falar no desenvolvimento da eficiência fiscal por meio do consentimento, é preciso saber que a eficiência do sistema fiscal passa necessariamente pela eficiência do sistema financeiro, pois não há política fiscal eficiente que conviva harmoniosamente com uma política financeira de gastos imoderados e desnecessários;

8) A administração fiscal não é mais único agente que figura no núcleo do conceito de eficiência fiscal, como ocorria no passado. Ou seja, ao se analisar a eficiência de um sistema, não se olha tão somente para os recursos utilizados pelo Fisco. O contribuinte passa a integrar esse conceito;

9) De modo geral, pode-se dizer que a tributação eficiente será aquela que proporcione a maior arrecadação possível, gerando o mínimo de gastos (de recursos e esforços), causando o menor incômodo possível para os contribuintes, tanto no que diz respeito à intervenção em seu patrimônio, quanto ao esforço gerado pelo cumprimento das obrigações e na qual os interesses e a satisfação dos contribuintes sejam preservados ao máximo;

10) O consentimento se divide em pré-consentimento e pós-consentimento;

11) Pré-consentimento é o aval dado – direta ou indiretamente – pelos contribuintes à lei que institui o tributo.

12) O contribuinte consente indiretamente com a criação do imposto quando os parlamentares por eles escolhidos votam a lei criadora.

13) O consentimento direto ocorre quando o próprio contribuinte participa do processo legislativo, o que ocorre no referendo.

14) A efetiva participação do contribuinte no processo legislativo tem o saudável efeito de aproximá-lo de suas obrigações fiscais, uma vez que o tributo criado poderá interagir mais com suas necessidades e limitações.

15) O resultado é o aumento no cumprimento espontâneo dessas obrigações, o que, evidentemente, aumenta o nível de eficiência fiscal, uma vez que a administração fiscal gastará menos recursos com a repressão de atos fraudulentos ou ainda com a cobrança do crédito inadimplido;

16) Todavia, constatou-se que apenas a efetiva participação dos contribuintes no processo legislativo não era suficiente para tornar o sistema fiscal amplamente consentido. Com isso, passou-se a falar em pós-consentimento, ou consentimento ao imposto já criado ou instituído. Em outras

palavras, o pós-consentimento preocupa-se com a aceitação do tributo já vigente ou do sistema tributário em vigor;

17) Trata-se, à evidência, de uma aceitação social ou psicológica, motivo pelo qual se fala na Alemanha e na França em psicologia fiscal, como a disciplina que estuda tanto o comportamento individual como o coletivo no movimento de fuga ao imposto;

18) Os estudos realizados no campo da psicologia fiscal se concentram em interessantes doutrinas fiscais.

19) A primeira é a que identificou os "sentimentos" gerados pelas exações, classificando-as como impostos *irritantes* (impostos que o contribuinte paga por sua própria conta e os impostos que parecem inelutáveis) e *anestésicos* (impostos que deixam crer a existência de uma contrapartida, os impostos dissimulados no preço e os impostos retidos na fonte);

20) A segunda é a que identificou os custos psicológicos dos impostos, que podem ser classificados em custos principais e acessórios. Principais são os custos representados pela soma que o contribuinte deve versar ao Tesouro. Já os custos acessórios se relacionam aos deveres formais que tem como objetivo facilitar a fiscalização ou a cobrança do imposto, tais como o preenchimento de formulários, manutenção de livros contábeis, etc.

21) A partir de tais considerações, é preciso chamar a atenção dos operadores e estudiosos do direito tributário – principalmente dos legisladores – para que a política fiscal orientadora do sistema tributário de países que ainda sentem os efeitos lesivos da ausência de consentimento considere corretamente as consequências dos impostos irritantes, bem como dos anestésicos, com a finalidade de diminuir os custos psicológicos acessórios e principais. Somente dessa forma o sistema fiscal será amplamente consentido, com a diminuição de esforços da administração fiscal e o incremento de eficiência;

22) Além disso, é preciso que se pense seriamente numa reforma do sistema representativo praticado em Portugal e no Brasil, de forma que o contribuinte se sinta efetivamente representado.

23) Caso problemas históricos e políticos dificultem ou impossibilitem uma reforma de tal envergadura, deve-se pensar na realização de referendos fiscais, instrumento democrático utilizado com sucesso em outros países.

6. Bibliografía

- ALBRIANA, Cesar. Prologo. In S. Fernández-Vicario Y Camps. *El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977. n.º 32.
- ARAGÃO, Cecília Vescovi de. "Burocracia, Eficiência e Modelos de Gestão Pública: um Ensaio". *Revista do Serviço Público*. Ano 48, n.º 3, Brasília: ENAP, set./dez. 1997.
- BARILARI, André. *Le consentement à l'impôt*. Paris: Presses de sciences PO, 2000.
- BEITRAME, Pierre. *La Fiscalité en France*. 13 ed., Paris: Hachette Supérieur, 2007.
- BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'impôt*. 7 ed., Paris: LGD, 2005.
- BOUVIER, Michel; BARILARI, André. *La LOI et la nouvelle gouvernance financière de l'État*. Paris: LGD, 2007.
- BOUVIER, Michel; ESCOFFIER, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 7 ed., Paris: LGD, 2004.
- BRENNAN, BUCHANAN. *The logic of tax limits: alternative constitutional constraints on the power to tax*. National Tax Journal. Suplemento ao n.º 32 (junho, 1979).
- CATARINO, João Ricardo. *Para uma Teoria Política do Tributo*. 2 ed., Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009.
- CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária*. Estado Social e Escola Individual. Coimbra: Almedina, 2008.
- DUBERGÉ, Jean. *Les français face à l'impôt. Essai de psychologie fiscale*. Paris: LGD, 1990.
- GALLIGAN, Dennis James. *Discretionary Powers. A Legal Study of Official Discretion*. Oxford: Clarendon Press, 1986.
- GEFFROY, Jean-Baptiste. *Grands problèmes fiscaux contemporains*. Paris: PUF, 1993.
- GOLDSCHMIDT, Pablo Brum; VELLOSO, Andrei Pitren. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. In: Princípio da eficiência em matéria tributária (coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva), São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.
- GUEZ, Julien. *L'interprétation en droit fiscal*. Paris: LGD, 2007.
- J. J. KIRLIN; J. I. CHAPMAN. *California State finance and proposition 13*. National Tax Journal, Suplemento ao n.º 32 (junho 1979).
- KIMBELL; SCHULMAN. *A framework for investigating the tax incidence effects of Proposition 13*. National Tax Journal, Suplemento ao n.º 32 (junho 1979).
- LAUFENBURGER, Henry. *Théorie économique et psychologique des Finances publiques*. LAURÉ, Maurice. *Traité de politique fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1956.
- LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves de. *O Procedimento Administrativo entre Eficiência e a Garantia dos Particulares – Algumas Considerações*. Boletim da Faculdade de direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.
- LAUFENBURGER, Henry. *Théorie économique et psychologique des Finances publiques*. Paris: Sirey, 1956.
- MARTINEZ, Jean-Claude. *Lettre ouverte aux contribuables*. Paris: Albin Michel, 1985.
- MARTINEZ, Jean-Claude. 1789-1989. *La révolution fiscale à l'écart*. Paris: Litec, 1986.
- MARTINEZ, Jean-Claude; DI MATTA, Pierre. *Droit fiscal contemporain*. Tome 1. *L'impôt, le fisc, le contribuable*. Paris: Litec, 1987.
- MARTINEZ, Jean-Claude; DI MATTA, Pierre. *Droit budgétaire*. Budget de l'État. Budgets locaux. Budget de la sécurité sociale. Budget européen. 3 ed., Paris: Litec, 1999.

LIÇÕES DE FISCALIDADE

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária* (coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva), São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.
- МЕРЛ, Люсien. *Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité*. Revue Française de Finances Publiques, 1995.
- MILLAN, Philippe. *Le consentement à l'impôt*. Tome II, *Tese para doutoramento em direito apresentada perante a Universidade Panthéon-Assas*, Paris 2, em 1996.
- MORDACQ, Frank. *La LOLF: Un nouveau cadre budgétaire pour reformer l'État*. Paris: LGDJ, 2006.
- Nabais, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- OAKLAND. *Proposition 13 - genesis and consequences*. National Tax Journal, Suplemento ao n.º 32 (junho 1979).
- OFFE, Claus. *Contradicciones en el Estado del Bienestar*. Versão espanhola de Antonio Escobarado. Madrid: Alianza, 1990.
- RAFFUSE. *Proposition 13: initial impacts on the finances of four country governments*. National Tax Journal, Suplemento ao n.º 32 (junho 1979).
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Du contrat social*. Paris: Flammarion, 1992.
- SHAPIRO; PURYEAR; ROSS. *Tax and expenditure limitation in retrospect and in prospect*. NTJ, Suppl. au n.º 32 (1979).
- SCHMÖLDERS, Günter. *Lo irracional en la hacienda pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária* (coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva), São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.