

CONSELHO DIRETOR

Mandato até 31.12.2011

Presidente Marcelo Campos
1.º Vice-Presidente Wagner Balera
2.º Vice-Presidente Agostinho Toffoli Tavoraro
3.º Vice-Presidente Eduardo Diamantino
Bonfim e Silva
4.º Vice-Presidente Leon Frejda Szklarowsky
5.º Vice-Presidente Roberto Rosas

Secretário Marilene Talarico M. Rodrigues
2.º Secretário Denise Done
Tesoureiro Maximiliano Nogueira Garcia
2.º Tesoureiro Ricardo Correa Dalla

CONSELHO CIENTÍFICO

Edvaldo Pereira de Brito
Adilson Rodrigues Pires
Alexandre Barros de Castro
Alfredo Brandão
Ana Flávia Messa
Antonio Carlos Del Nero
Argos Magno de Paula Gregório
Aroldo Gomes de Mattos
Ary Oswaldo de Mattos Filho
Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho
Célio Armando Janczeski
Clélio Chiesa
Fátima Fernandes de S. Garcia
Heitor Regina
Humberto Bergman Ávila

Ivan Tauli Rodrigues
James Marins
José Vilela da Silva
Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas
Luiz Eduardo Schoueri
Marcelo Campos
Maria Leonor Leite Vieira
Octávio Campos Fischer
Omara Oliveira de Gusmão
Paulo Ayres Barreto
Paulo Cesar Bária de Castilho
Plínio José Marafon
Roberto Quiroga Mosquera
Romeu Giora Junior
Walmir A. Barroso

CONSENTIMENTO AO IMPOSTO: DO POSITIVISMO À DESUMANIZAÇÃO

Uma análise de direito comparado

JOÃO RICARDO CATARINO

Doutor em Ciências Sociais na especialidade de Administração Pública, Mestre em Ciência Política, Pós-graduado em Estudos Europeus e Agregado em Finanças Públicas pela Universidade Técnica de Lisboa. Coordenador científico das disciplinas Finanças Públicas, Fiscalidade e Políticas Financeiras e Gestão Orçamental na Faculdade Técnica de Lisboa. Membro das Comissões de Reforma da Tributação do Consumo e do Patrimônio. Jurisconsulto.

LUCIANO GOMES FILIPPO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Universidade Panthéon-Assas (Paris). Advogado.

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: O consentimento é um dos princípios mais estruturantes em direito tributário. Porém, apesar de sua manifestação essencialidade, ele é ainda pouco conhecido e em alguma medida desconsiderado pela doutrina. Os fatos demonstram, porém, que o consentimento do contribuinte ao imposto e do imposto é um princípio votado ao ostracismo e, de alguma forma, esquecido. Este trabalho visa à reabilitação do estudo do princípio.

ABSTRACT: Consent is one of the main principles in structuring tax law. However, despite its manifest essentiality, it is still poorly understood and overlooked to some extent by the doctrine. The facts show, however, that the taxpayer's consent is a principle doomed to ostracism and somehow forgotten. This paper seeks to rehabilitate the study of the principle.

trabalho procura reabilitar o estudo do princípio. Suggests the strengthening of citizenship and vê nele uma forma de fortalecer a cidadania fiscal the improving the position of the taxpayer. It e de melhorar a posição do contribuinte na relação também apresenta algumas situações onde a descentralização do consentimento ocorre e how to improve it substantially. aponta caminhos para a sua melhoria substantiva.

PALAVRAS-CHAVE: Consentimento – Princípio – Cidadania fiscal. Keywords: Consent – Principle – Citizenship.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Estado atual da relação fisco-contribuinte: 2.1 O consentimento ao imposto como dado adquirido enganador da real posição do sujeito; 2.2 A necessidade de recentrar o lugar da pessoa humana no modelo sociopolítico; 2.3 A necessidade de evoluir de um conceito tradicional de imposto-poder do Estado para um conceito de imposto-dever-direito do cidadão – 3. Consentimento ao imposto: um princípio relegado ao ostracismo: 3.1 Do consentimento ao imposto ou pré-consentimento; 3.2 Do consentimento ao imposto ou pós-consentimento – 4. Teoria e prática: meios de densificar o consentimento ao imposto: 4.1 Do excesso de tributos desvinculados de uma ação estatal; 4.2 Dos problemas de relacionamento entre a administração fazendária e o contribuinte; 4.3 Uma maior estabilidade das leis fiscais como forma de efetivar o consentimento – 5. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

Remonta às primeiras manifestações de civilidade e de organização do poder político a reivindicação do prévio consentimento dos povos no lançamento do imposto. De fato, em âmbito mais geral, a dialética entre sujeitos, atores do poder político, governantes e governados, desenvolve-se numa dinâmica que se cria a partir de uma realidade de grande ambivalência, que frequentemente se assume, tão só, redutoramente, como instrumento desse poder: o imposto.¹ Tal imposto, porém, é, a um só tempo, âmago, raiz e veste do mesmo.

1. Esta é uma palavra de múltiplos conteúdos, que usaremos em sentido amplo, a que, para o efeito, faremos equivaler a noção de imposto, embora cientes de que, em bom rigor, assim não será. De facto, em boa hermenêutica jurídica, tributo e imposto não se confundem. Sobre a questão, pode consultar-se GOMES, Nuno Sá. Manual de direito fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 168, vol. 1. Lisboa: Ministério das Finanças, 1993, entre outros. No entanto, a questão não assume, neste estudo, qualquer relevância, pelo que empregaremos ambas as expressões em sinonímia, com idêntico conteúdo, dado que, na realidade a que se reporta, sobreleva a questão que se prende com o encargo patrimonial que, em todo o caso, ambas representam.

A descoberta do lugar da pessoa humana na relação de imposto incide diretamente na *vexata* questão dos problemas do consentimento ao imposto e da sua articulação com o exercício do poder político e da legitimação, num alargado caleidoscópio de variantes que vão desde a submissão passiva, passando pela resistência apoiada em fundamentos morais de que nos fala Harold Laski,² até à subversão do Estado, tratada, entre nós, sobretudo, por Sousa Lara.³

Assim, discorrer sobre o problema do consentimento ao imposto permite-nos olhá-lo não tanto na perspectiva mais óbvia de instrumento desse poder, mas antes na sua dimensão mais sociológica, inclinada sobre uma perspectiva tridimensional da pessoa humana.

E isso porque, na sua essência, o manejo do imposto enquanto instrumento de realidade condicionante, se permite aquilatar da *sede efetiva do poder político de tributar*, não nos permite vê-lo no quadro do ambiente de interação ou da base relacional em que se manifesta.⁴

Definitivamente, o país que mais se dedicou ao estudo do consentimento ao imposto, seja por questões históricas (revoluções), seja pela necessidade de melhorar o funcionamento do sistema tributário, foi a França.⁵ Trata-se de um princípio inicialmente consagrado pelo art. 14 da Declaração dos Direitos dos Homens e dos Cidadãos de 1789, assim redigido: “Todos os cidadãos têm direito de constatar, por si próprios ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”.

Pode-se definir o consentimento ao imposto como um duplo fenómeno: (a) meio através do qual o contribuinte aceita direta (por meio de referendo) ou indiretamente (por meio de lei) a tributação que lhe é imposta; (b) adesão do

2. LASKI, Harold. *O direito no Estado*. Lisboa: Inquérito, 1939.

3. LARA, António Sousa. *A subversão do Estado*. Lisboa: ISCSP, 1984.

4. MALTEZ, José Adelino. *Sobre a ciência política*. Lisboa: ISCSP, 1994. p. 110, que argumenta do seguinte modo: “Por nós preferimos fugir a esse essencialismo conceitualista e dizer que o fenómeno central da ciência política, enquanto estudo científico da política, é o problema do poder e da liberdade”.

5. BARILARI, André. *Le consentement à l'impôt*. Paris: Presses de Sciences PO, 2000. p. 11; BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 7. ed. Paris: LGDJ, 2005. p. 141; BOUVIER, Michel; ESCLISSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 7. ed. Paris: LGDJ, 2004, p. 568; BELTRAME, Pierre. *La fiscalité en France*. 13. ed. Paris: Hachette Supérieur, 2007. p. 61; MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. *Droit fiscal contemporain. L'impôt, le fsc, le contribuable*. Paris: Litec, 1986. t. I, p. 30.

contribuinte ao imposto já criado. Em outras palavras, o consentimento é dado pelo contribuinte quando do nascimento do imposto (referendo fiscal, princípio da legalidade), pois ele participa passiva ou ativamente do processo democrático de sua criação, ou ainda quando, uma vez já estabelecida a exação, ele passa a aceitá-la resignadamente, cumprindo espontaneamente as obrigações que lhe são impostas.

Percebe-se, assim, que o estudo do consentimento envolve o aspecto jurídico da criação do tributo, bem como o aspecto sociológico da aceitação individual e coletiva. Mas não só. Se, por um lado, a sociologia é o instrumento adequado para o estudo da aceitação coletiva ao imposto, é inegável que a psicologia se ajusta de maneira mais eficaz à análise da aceitação individual.

Como sublinhou Günter Schmolders, 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.

Ainda segundo o autor alemão, 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. A menos que um temor ancestral de raiz religiosa ou também de natureza patrimonial (multa) nele inspire a necessidade de contribuir de algum modo ao bem-estar geral, os deveres fiscais encontram no homem as mais poderosas resistências.⁶

Percebe-se que o Estado, por um lado, e a pessoa humana, o cidadão, o administrado, o contribuinte, o sujeito passivo, o obrigado tributário, o devedor do imposto, por outro, entrecruzam-se no meio social onde, numa espiral em crescendo de sucessiva complexidade global, um e outros jogam diversos papéis institucionalizados, tornando cada vez mais clara a insuficiência do modelo que alinha a relação tributária ao redor de um sistema que gira em torno do velho termo *policy*.

A base relacional do poder político é, assim, a mesma onde se ancora o poder de tributar, na qual se jogam as questões do exercício, da submissão e do consentimento ao imposto. Sucede que esta base relacional não encontra

hoje, nos nossos modelos sociais, o sujeito isolado e indiferente, mas, antes, grupos, organizações, modelos, sistemas, estruturas e realidades sem as quais não é atualmente possível entender o modelo social, o que nos leva a supor que, sendo o Poder e a Liberdade um fenômeno central, é no âmbito daquele que o imposto terá condições para surgir como instrumento partilhado e como modelo de ação.

Ora, é claro que o tributo não é um instrumento novo, nem é simplesmente mais um mecanismo de tornar efetivo o exercício do poder político. O que é novo é o lugar que o indivíduo pretende ocupar nesse sistema. Por isso, a veste jurídico-normativa do tributo e a atitude do poder político em face do imposto traduzem apenas a face visível de uma realidade bem mais complexa e em mutação, que está hoje dotada de uma dimensão humana de profunda conjugação no meio social, ligada à valorização do homem, centro e raiz de tudo.

Essa dimensão implica, em simultâneo, um pressuposto e uma limitação: como pressuposto temos de partir de um princípio de susceptibilidade de aumento do valor e do lugar no meio social da pessoa humana, posto que ela é um ser inacabado; como limite terá que se confinar a ideia de valorização ao conceito de *valor intrínseco*, uma vez que o homem, como pessoa, é insusceptível de valorização extrínseca ou convencional.⁷

Se os homens, como pessoas, são iguais e portadores da mesma dignidade, já como indivíduos são manifestamente diferentes e susceptíveis de valorização desigual, considerada em dois sentidos possíveis: como avaliação ou atribuição de um grau qualificativo de merecimento relativo de cada indivíduo em si mesmo considerado e como afirmação de uma susceptibilidade de sujeição a processos de melhoramento, levando em conta uma das maiores qualidades da pessoa humana — a de ser perfectível. E mais, a perfectibilidade do homem, isto é, a capacidade de melhoria constante, que o identifica entre os restantes seres do reino animal, se permite que entre os indivíduos se estabeleçam diferenças de mérito no mundo das relações, constitui também um corolário da própria dignidade da pessoa humana enquanto persegue um fim universal que é, naturalmente, um fim de aperfeiçoamento ou do melhor emprego do conhecimento e do querer.

Sucede, porém, que o homem não só interage na realidade que o envolve, na estrutura que criou, alterando a posição e o funcionamento daquela, umas

6. SCHMOLDERS, Günter. *Lo irracional en la hacienda pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 113.

7. Kant nos relembra que no mundo dos fins tudo tem um preço ou uma dignidade. O primeiro consiste na valorização ou avaliação daquilo que é susceptível de troca ou de equivalência, ao passo que a dignidade é o que não o é.

vezes por si, outras se organizando segundo múltiplos modelos organizacionais díspares e diferenciados, distintos em cada grupo humano, como atualmente reivindica uma crescente participação no processo de tomada de decisão. Fala-se, assim, nos novos direitos de participação nos processos públicos de tomada de decisão, incluindo o direito de audição prévia sobre matérias ou decisões que lhe digam respeito. Trata-se, porém, de uma evolução que surge de forma reativa e não natural ao excesso de protagonismo do normativismo jurídico, da desconsideração dos valores e princípios de direito natural, da clara perda da teoria dos valores em face da teoria do conhecimento e da falta de eficácia concreta dos direitos da pessoa humana quando vertidos no direito tributário.

A positivização das relações humanas na norma jurídica dissolveu os direitos concretos, nublou os sujeitos num manto de regras, de expressões formais, de que resulta uma desumanização do homem – e um retrocesso – do direito tributário “moderno”.

Neste estudo, procura-se abordar o estado e as causas de descaracterização e abandono em que se encontra um dos princípios mais estruturantes da realidade tributária. Defende-se uma revalorização do princípio do consentimento como forma de atingir a humanização da relação tributária e uma maior perfeição na manifestação de cidadania em que o pagamento do imposto se deve traduzir.

2. ESTADO ATUAL DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE

2.1 O consentimento ao imposto como dado adquirido enganador da real posição do sujeito

A sociedade dos nossos dias rodeou-se de princípios valorativos de várias ordens que cobrem razoavelmente bem a tecitura social em todos os seus aspectos. O constitucionalismo contribuiu fortemente na sequência das revoluções liberais que desenharam uma dogmática nova sobre o estatuto do cidadão-contribuinte. O reforço do Estado legal racional completou a edificação teórica.

Seja ao nível mais elevado das declarações de princípios universais, das constituições políticas dos Estados modernos ou, até, das leis gerais tributárias, de responsabilidade fiscal ou similares, existe uma armadura bastante completa de princípios fundamentais objeto de positivização expressa em lei comum. Na verdade e a rigor, deparamo-nos com princípios fundamentais ou estruturantes não apenas no campo do direito do imposto, mas também em todos os demais ramos do direito público, como o direito financeiro e administrativo.

Tal consagração clara deu lugar a certo abandono das preocupações que subjazeram ao princípio do consentimento. Pensou-se que a lei seria garantia suficiente para assegurar o respeito desses valores e princípios. Tanto mais que uma larga fatia dos manuais de direito financeiro e tributário não lhe fazem qualquer referência,⁸ outros, referem-no incidentalmente e outros ainda tratam-no a propósito do Estado de Direito ou do princípio da legalidade tributária.⁹ Trata-se, porém, de um tratamento dogmático claramente insuficiente e limitado que revela bem a distração da academia em torno do tema, como se a realidade existente fosse plenamente satisfatória.

Mas não é.

No plano prático, os fatos mostram ser bem diversos. Daqueles princípios deveria resultar uma assinalável melhoria concreta das relações fisco-contribuinte em todos os domínios, sejam eles os da qualidade, da estabilidade e da objetividade da relação tributária, sejam os da moderação dos níveis da tributação, do reforço das garantias e da posição em geral do contribuinte face ao poder impositivo, sejam, finalmente, os da clareza e dispersão dos fins da tributação.

Quase 200 anos depois do advento do constitucionalismo a percepção geral é a de que em particular a cidadania fiscal não evoluiu significativamente. O consentimento e seus corolários lógicos da discussão prévia dos seus fundamentos e da autorização anual são hoje meramente formais.

O princípio perdeu conteúdo efetivo por virtude de vários fatores, que vão desde a crise de representação dos parlamentos nacionais à utilização da lei de imposto como produto de que o Estado se apossou, e onde o contribuinte é um mero sujeito passivo, ao recurso a outras figuras tributárias onde nem sequer se exigem as mesmas restrições impositivas formais.

Ao passo que se registram avanços expressivos ao nível da consagração normativa dos direitos dos contribuintes, ocorre, por contrapartida, no plano prático, uma evolução incerta, plena de avanços e recuos. A aplicação rotineira do direito criado, por um lado, e a postura das administrações fiscais, muito avessas à mudança, de par com a tradicional aversão dos contribuintes ao im-

8. XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: FDL, 1981; TEIXEIRA, António Braz. *Princípios de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1979; MARTINEZ, Soares. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1993; e LAPATZA, José Juan Ferrero. *Direito tributário – Teoria geral do tributo*. Madrid: Marcial Pons/Manole, 2007.

9. BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean Pierre. Op. cit., p. 585; e COLLET, Martin. *Droit fiscal*. Paris: PUF, 2007. *Thémis Droit*, p. 24 e ss.

posto, por outro, levam à manifestação corruptela daqueles regimes, dos valores que os suportam e, em particular, da confiança recíproca, normalmente muito pouco consistente.

A verdade é que as questões de cidadania e de consentimento fiscal não são novas. Em Portugal, a propósito da convocação de Cortes, já Romero de Magalhães referia que, não tendo a respectiva agenda um conteúdo mínimo, “desde cedo se entenderam, e cumpriu, que a matéria fiscal tinha de ser votada pelos três estados, muito em especial as imposições extraordinárias”. De fato, em várias peras do século XV, o Rei Dom Manuel, mal subiu ao trono, convocou os três estados sociais para as Cortes de Montemor-o-Novo, assinala o autor que não pediu “ajudas de dinheiro para que geralmente as Cortes se costumam fazer”.¹⁰

Pode-se afirmar que estava relativamente estabelecido o princípio segundo o qual os monarcas não podiam lançar tributos sem o consentimento do povo, e que “o seu primeiro cuidado, na hora dos apuros financeiros, era reunir Cortes e aí, ante os procuradores dos Concelhos, expor os problemas... e, mostrando a penúria do erário régio, solicitar o indispensável donativo, muitas vezes bastante avultado”.¹¹⁻¹²

10. MACALHAES, Joaquim Romero de. As estruturas políticas da unificação. In: MATOSO, José (dir.). *História de Portugal*. Lisboa: Estampa, 1993. vol. 3, p. 75, citando HENRIQUE, António Manuel. *História das instituições. Épocas medieval e moderna*. Coimbra: Almedina, 1982; e SANTARÉM, Visconde de. *Memórias para a história e teoria das cortes gerais*. 2. ed. Lisboa: Imprensa Régia, 1924. parte III, p. 153.

11. De resto, em concordância, há quem considere que as Cortes se assumiram como o órgão do poder pelo qual o Rei convocava, por necessidade “constitucional”, os representantes dos demais grupos da cena política principalmente para votar impostos. Veja-se GONÇALVES, Iria. Pedidos e empréstimos públicos em Portugal durante a Idade Média. *Ciência e Técnica Fiscal* 16/45. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964, citando CAMARENA, José. *Función económica del General de Regne de Valencia*, en el Sec. XV. *Anuario de historia del derecho español*. Madrid: Ministerio de Justicia, 1955. t. XXV, p. 529. De facto, em sintonia, “o que é próprio da instituição do poder é a obediência pelo consentimento decorrente da comunidade de valores dos seus membros e da racionalidade da governação, que se traduzem na cooperação voluntária e constante”.

12. Neste sentido, pode confrontar-se também Cadier num artigo na *Publicação do Senado da República Comemorativa do Centenário do Parlamento Italiano*, publicado em Roma, 1949, na qual outras teses, para além da de Cadier, são apontadas: Há quem entenda que a consulta de todas as classes dirigentes, especialmente dos conselhos, devia ser regular e não esporádica, com representação assente em formas fixas e tendo por objecto uma efectiva colaboração com o príncipe, traduzindo certa medida de poder e de responsabilidade (Howard Lord); para outros pensadores só seria parliamento “a Assembleia política composta de representantes da Ordem ou das Ordens poli-

Não obstante tal assertiva, a tendência para encerrar o consentimento como definitivamente densificado e adquirido na prática quotidiana tem resultado numa assinalável perda de vigor do princípio. Efetivamente, a posição do contribuinte na relação do imposto não é hoje substancialmente melhor do que era no passado.

Existe, é certo, um substancial edifício normativo que o rodeia e, até certo ponto, estabelece limites ao poder de tributar, cercando a vontade dos governos em fazê-lo. Mas isso não se traduz numa efetiva centralização da pessoa humana no âmbito da relação de imposto. A sua situação, tradicionalmente periférica, mantém-se.

2.2 A necessidade de recentrar o lugar da pessoa humana no modelo sociopolítico

Como se vê, embora o extraordinário apuro dos nossos modelos sociais e da edificação normativa que os suporta, o sujeito não ocupa, desde logo no plano do direito dos tributos, um lugar que efetivamente lhe assegure uma modelação do imposto que reflita, em primeiro lugar, os valores da pessoa humana. Há vários fatores que concorrem para que o indivíduo continue a estar mais na periferia do que no centro da relação tributária.

Em primeiro lugar, deu-se uma clara vitória da teoria do conhecimento sobre a teoria dos valores. Da primeira resulta uma evidente densificação da norma e dos corpos normativos, enfocando a linguagem jurídica na tributação, a criação de conceitos muito estruturados visando uma aplicação segura do direito e do imposto e, consequentemente, da posição do contribuinte.

Há, todavia, certa evolução, senão mesmo crise, na primazia de todo este positivismo jurídico seco, estrito e rígido como meio de alcançar um resultado não só previsto como perfeito. O sistema jurídico pode ser visto do ponto de vista da forma e da exteriorização dos atos. Mas pode também ser olhado na perspectiva do conteúdo ético-normativo dos atos definidores do direito e aplicadores das normas, uma vez que o direito não deve ser reduzido às construções meramente lógicas, positivas, sem tomar em conta os valores que o antecedem.

camente privilegiadas de um país que agissem em nome de tais ordens e do conjunto do país para por um lado velarem pela manutenção dos privilégios das ordens, das corporações e dos indivíduos e dos direitos fundamentais do país e por outro dar ao príncipe a contrapartida dos direitos por ele reconhecidos e dos privilégios por ele concedidos” (Lousse).

Em segundo lugar, importa repensar o lugar da pessoa humana no meio social e, por consequência, no sistema fiscal. As constituições, políticas dos nossos dias absorveram conjuntos de princípios hoje ditos fundamentais, que espelham desejos e sentidos de equilíbrio global. Assim, consagraram primeiramente princípios sobre a dignidade da pessoa humana, igualdade, não discriminação, direitos de participação na vida social, econômica e política, e, mais tarde, direitos sobre haveres, posses e qualidades, como os direitos à habitação e urbanismo, saúde, educação, cultura e ciência, ao trabalho e à segurança no emprego, à qualidade no consumo, segurança social, família, paternidade, infância, juventude e ambiente, qualidade de vida e cultura física e desporto.

Depois foram consagrados direitos relativos à plena participação dos cidadãos na construção dos modelos sociais, na atividade e nas decisões do Estado, instituindo-se o referendo e outros mecanismos de consulta popular.¹³ Tais direitos têm sido largamente complementados, no direito administrativo, pelo estabelecimento de mecanismos de audição prévia dos sujeitos diretamente interessados na decisão dos órgãos do poder público, previamente comunicada sob a forma de projeto, para que se pronunciem.

Mais recentemente, a generalidade dos ordenamentos jurídicos alargou o dever público de informação não apenas dos diretamente afetados, mas também aos meramente interessados nas suas decisões, por exemplo, de participação pública na decisão de afetação de espaços públicos, nas prioridades no dispêndio dos recursos públicos (v.g., mais policiamento ou mais investimento na educação) ou na definição das prioridades, sobretudo dos governos locais, cuja ação é mais diretamente sentida pela comunidade envolvente.¹⁴

13. Em Portugal, a Lei Fundamental consagra, no seu art. 268, a garantia aos administrados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente protegidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

14. Em Portugal, todo o procedimento administrativo suscitado pelos particulares onde seja necessária a tomada de decisão que afecte os seus interesses concretos impõe ao órgão decisor o dever de lhes comunicar, previamente, o sentido previsto da decisão para que se pronuncie expondo as suas razões de facto e de direito. O órgão decisor fica obrigado a pronunciar-se sobre as razões invocadas e a manifestar expressamente por que razão delas se afasta e com que fundamentos de facto e de direito.

Quanto ao Brasil, apesar de a sistemática ser diferente, o resultado final é o mesmo alcançado em Portugal. De fato, não há no ordenamento brasileiro o dever de comunicação prévia do procedimento administrativo. Contudo, uma vez estabelecido o ato

Esses direitos de participação na atividade político-administrativa do Estado resultam da progressiva densificação de uma ideia de cidadão-contribuinte como ser integral, consciente dos seus direitos, desejo de os efetivar, para alcançar, neste plano, uma ideia de justiça efectiva na tributação, no respeito pelos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da generalidade do imposto e do consentimento: os impostos, se devem ser consentidos, devem também ser plena e efetivamente discutidos.¹⁵

Se o imposto tende a ser visto, na prática, como uma realidade da estrutura física do Estado, em vez de uma manifestação da vontade popular lucidamente consentida para a persecução e satisfação das nossas necessidades comuns, isso quer dizer que existe uma natural tendência para a sua efectivação plena através do poder público. Esta visão é, porém, insuficiente e perigosa, pois relega para um plano periférico o cidadão que deveria, afinal, ser o centro, a razão e o limite da ação pública.

Há, portanto, um falseamento de pressupostos porque a realidade que se nos apresenta não reflete esta dimensão estruturante da autotributação uma vez que, como afirma Diogo Leite de Campos, "faz aparecer por detrás da 'vontade geral' justa a indiscutível, uma rede de 'faces', de interesses individuais, que falseiam os seus pressupostos. E que sujeitam os contribuintes a múltiplas injustiças ao serviço dos interesses e da vontade de poder do 'Estado'".¹⁶

Em terceiro lugar, as garantias derivadas do princípio político e da ideia mais primitiva de consentimento prévio sob a forma de lei provinda do órgão representativo de todos os cidadãos – as assembleias nacionais – revelaram-se insuficientes. Como salientam Trotabas e Cotteret, a história ensina que as nossas instituições políticas se fundam no consentimento do imposto, quer dizer, sobre uma intervenção necessária dos parlamentos nacionais, representantes dos contribuintes para estabelecer o imposto.¹⁷

No Estado moderno, o consentimento do imposto e a progressiva constituição de Estados parlamentares democráticos caminharam lado a lado. Daí a ne-

administrativo de maneira unilateral, o administrado pode exercer o direito constitucional de petição, contestando seus fundamentos de fato e de direito. A administração pública fica, assim, obrigada a se manifestar sobre os argumentos invocados, devendo sua decisão ser fundamentada, sob pena de nulidade.

15. FAVERO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Ed., 2002.

16. CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 49 e ss.

17. TROTABAS, L.; COTTERET, J. M. *Droit fiscal*. Paris: Dalloz, 1990.

cessidade de tornar realmente efetiva a participação dos cidadãos no momento da produção da lei de imposto. Tal participação é hoje claramente insuficiente; uma vez que os eleitos são, em primeiro lugar, agentes políticos, isto é, um bem do ativo (permutável) dos partidos políticos, sujeitos a estrita disciplina de voto, e só depois pessoas individuais com ideias e valores próprios, conhecedoras e interessadas nas preferências dos seus eleitores. Por outro lado, a liberdade de escolha dos eleitos é uma liberdade já condicionada por uma escolha prévia do partido no militante que apresente as melhores perspectivas de eleição: e estas só incidentalmente terão por base ideias que melhorem o grau de satisfação ou a posição dos cidadãos.

Em quarto lugar, a consagração dos direitos humanos, constituindo, sem dúvida uma preocupação universal, tem pleno cabimento em qualquer ramo da ciência do direito, incluindo o tributário. De tal modo que alguns perguntam mesmo se a finalidade do direito tributário é arrecadar receita ou proteger os contribuintes, acentuando como que uma escola dos direitos humanos na tributação.¹⁸ Pela nossa parte, não parece que uma perspectiva deva excluir necessariamente a outra.

Pelo contrário, o direito tributário deve alcançar o seu fim primordial indistintivo – obter receita – sem subordinação da proteção e efetivação dos direitos da pessoa humana, até porque esses recursos devem ser afetados à integral satisfação e realização social das necessidades desta. A desumanização do direito dos tributos carece de ser profundamente repensada em vista da clara necessidade de evoluir para um modelo onde os valores imanescentes da pessoa humana ganhem novas dimensões. Vejamos o motivo.

2.3 A necessidade de evoluir de um conceito tradicional de imposto-poder do Estado para um conceito de imposto-dever-direito do cidadão

Os aspectos referidos não esgotam todas as incidências relevantes – bem longe disso. Mas tornam evidente a necessidade de alterar o estado de coisas

18. Vejam-se, por todos, Becho, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009; e, mais amplamente, Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 734-735. Na verdade, Lobo Torres argumenta que “urge (...) que se extraiam os aspectos válidos do liberalismo formalista e do positivismo modernizador procedendo-se à crítica radical de seus aspectos negativos e de sua ideologia trivial. Só assim se poderão elaborar (...) a teoria da constituição tributária fundadas no pensamento e na liberdade voltado para a realidade social e complementado por outros valores éticos e jurídicos (justiça, legalidade, desenvolvimento económico etc.)”.

onde se verifica um claro pendor da supremacia dos poderes públicos em face da pessoa humana. E isso, porque o dever geral de contribuir encontra limites na vontade geral de suportar o encargo financeiro.

De fato, é da pessoa humana que tudo parte na estruturação da vida coletiva. De resto, ela própria não consegue se realizar senão em vida coletiva, a qual constitui o ambiente natural do seu desenvolvimento pleno. O estado de sociedade deve, pois, ser algo melhor do que o estado de natureza, conforme argumentava John Locke, para quem o contrato ou o consentimento é a base do governo e a fonte da fixação dos seus limites.¹⁹ É nesta doutrina (juntamente com a ideia de que o trabalho é a origem e a justificação da propriedade) que se baseia a independência da pessoa enquanto indivíduo.²⁰

O estado natural não conhece o governo, mas nele, assim como na sociedade política, os homens estão sujeitos às regras da moral. Locke defende que na passagem ao estado social foram necessárias regras para além das criadas pela lei moral ou natural. Mas a origem do governo não se baseia nesta necessidade económica, mas noutra causa. A lei moral é sempre válida, mas não é necessariamente mantida sempre. De fato, a sociedade civil nasce quando, para uma melhor administração da justiça, os habitantes acordam entre si delegar esta função a determinados funcionários. E o governo é instituído por meio de um contrato social que limita os seus poderes e envolve obrigações recíprocas, que podem ser modificadas ou revogadas pela autoridade que as conferiu.

Ora, a ordem coletiva deve ter por base a vontade e a dignidade da pessoa humana. Disso resulta que, embora o objeto imediato da ordem tributária seja a disciplina do dever de contribuir dos cidadãos, estes são um elemento cons-

19. Levi-Strauss refere que o consentimento é, a um só tempo, a origem e o limite do poder. Trata-se de uma perspectiva mais pluralista do político que acentua o consentimento. José Adelino Maltz faz notar que “a realidade política, enquanto poder institucional, é a criação de um equilíbrio entre a ordem e a desordem, entre a regra e a transgressão” (Maltz, José Adelino. Op. cit., p. 123). Referindo Hauriou, o poder estável seria o que serve a uma ideia-força comungada pelos membros do grupo, uma comunhão que, mais do que um contrato, é a adesão a um fim duradouro, implicando um estatuto, mas dentro de princípios estruturantes; e Thomas Hobbes, uma forma de dominação natural, despolítica ou senhorial, por contraposição à dominação instituída e política, imanente ao grupo social.

20. Locke, John. *Segundo tratado do governo – Ensaio sobre a verdadeira origem, alcance e finalidade do governo civil* (1690). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007. A teoria de Locke é uma explicação intelectual da origem do governo constitucional, tendo como propósito a justificação das conquistas da revolução de 1688, de acordo com as ideias do tempo.

tutivo da coletividade politicamente organizada e, por consequência, o ente criador e a razão última dessa própria ordem. O sujeito é, assim, um fator determinante e delimitador da ação pública, que se vê diante de um *poder-dever* que se traduz, para os contribuintes, num *dever-direito*.²¹

Essa perspectiva acentua a teoria ou a ótica dos valores, suprarreferida. Esta relega o plano mais comum da concepção (tradicional) da soberania financeira pública onde o poder do Estado de exigir certo imposto constitui uma decorrência direta da função financeira, discricionária quanto ao modo e ao objeto, e valoriza a vontade do sujeito. Todavia, como se tem visto, desta concepção tradicional não resulta para os cidadãos uma verdadeira posição de parte, senão de mero objeto, tendo como efeito uma fraca participação efetiva no processo político, uma igualmente débil representatividade dos parlamentos e a usurpação do imposto como coisa inata do Estado.

Segundo esta, a criação e o lançamento do imposto surgem como atributo natural e inato, isto é, como prerrogativa do Estado financeiro radicada no poder soberano estadual decorrente da ordem política instituída. E deixa, sendo assim, pouca ou nenhuma margem para um lugar de relevo da pessoa humana para além da posição de contribuinte ou sujeito passivo de realidade exteriormente constituída.

Ora, a aprovação e a aplicação do imposto devem ter presentes a qualidade inata de contribuinte do indivíduo, e, logo assim, de sujeito do dever de contribuir no processo social em que tal dever é o elemento causal, a razão do poder de tributar e o limite do seu exercício. Daí que toda a estrutura conceptual e científica do direito fiscal careça de ser profundamente revista no sentido de uma nova institucionalização do tributo onde a definição de toda a problemática pragmático-ontológica das necessidades financeiras do Estado no meio social seja precedida de uma revalorização dos princípios que, no plano teleológico da razão de ser do próprio Estado, conferem à pessoa humana uma acrescida dignidade, tal como decorre da posse do seu *dever-direito*.

Implicando isso que a ordem tributária se revista de uma nova natureza onde do estatuto, posição ou qualidade de contribuinte decorra um complexo de deveres e de direitos que constitua não apenas uma garantia para o próprio, como até aqui, mas um verdadeiro limite para o estabelecimento e a administração dos tributos pelo Estado. Tais limites decorrem de um dever jusnaturalista de contribuir onde a pessoa do cidadão-contribuinte seja o elemento fulcral da realidade tributária e da ordem jurídica que lhe corresponde.

21. Veja-se, neste sentido, FAVEIRO, Vítor. Op. cit.

Não basta, pois, como se tem visto, instituir regras coerentes de direito fiscal positivo, gerais e abstratas, nem estabelecer um quadro de garantias completo, que assegurem ao contribuinte o direito de ser ouvido acerca dos tributos ou dos atos que sobre eles tenham impacto, ou ainda de recorrer dos que considere violadores dessa legalidade. Uma vez que esta vertente garantística é posterior, ou seja, manifesta-se num momento que postecede a criação do tributo e à delimitação do encargo tributário.

O que defendemos é que se deveria assegurar, ao nível ontogénico ou metajurídico-conceptual e da construção eidético-valorativa da ideia de Estado, uma posição que confira à pessoa humana o lugar ser social de onde partem todas as instituições que conduzem à modelação do Estado e dos seus poderes.

Na verdade, as garantias substantivas e processuais são importantes no atual modelo de Estado de Direito Democrático, mas são uma realidade subseqüente ou posterior à definição de um estatuto — o estatuto do contribuinte — para cuja definição concorrem ativamente todos os órgãos relevantes da vida coletiva, exceto aquele que, por inerência ontogénica, não poderia ser relegado à pessoa humana. É dela que partem todas as instituições que conduzem à habilitação e justificação de todos os poderes do Estado. Assim, o dever de contribuir, como realidade inata e imanente do homem como ser social, entronca na própria ideia de dignidade da pessoa humana. Tal como justamente refere Vítor Faveiro: "Pessoa humana, Estado, tributo e todo o complexo da ordem tributária são na verdade os elementos e a linha ascendente por que importa considerar e tratar a fiscalidade contemporânea".²²

3.º CONSENTIMENTO AO IMPOSTO: UM PRINCÍPIO RELEGADO AO OSTRACISMO

Em sentido oposto à ideia de consentimento invocou-se, não raro, a circunstância de que o povo não tinha senão que cumprir o encargo "que legitimamente lhe pertença". Este é um realce manifestamente estadual ou unilateral da figura do imposto mais próprio de um Estado-estrutura e frequentemente gerador de abusos.²³ Assim, defendeu-se que o imposto não deveria exceder

22. Idem, p. 101.

23. Quando, sucessivamente, se tomaram medidas ou promulgaram leis visando dirimir tais abusos, o rei tanto invocou o critério do justo, como o direito consuetudinário, como ainda a circunstância de os exatores nomeados serem por si pagos, como, finalmente, o carácter pernicioso de tais práticas abusivas, em vista à coesão e à proteção dos valores sociais.

uma dada relação custo/benefício apoiada no direito, ainda que construído. Isso parece assentar no duplo argumento de que o estabelecimento de valores de imposto muito elevados levaria os povos a repelir o encargo tributário, com consequências nefastas ao nível do exercício do poder. Para além destes, as constantes reiteraões ao comedimento dos exatores teria também, por certo, que ver com questões de legitimidade do exercício de poder de tributar, numa clara opção, que já então se fazia, preferindo-se esta àquela.

A aceitação do encargo fiscal pode, é verdade, resultar da *obediência pelo consentimento* ou da *obediência pelo temor*. Mas é na primeira que preferentemente todos os poderes se apoiam para exigir imposto, pois que o poder político será tanto mais obedecido quanto mais voluntariamente for aceite. O poder político sem legitimidade reconduz-se à força, mas isso só o fragilizará, medida em que a revolta dos povos é latente, mesmo num contexto da mais profunda submissão.²⁴

Esta dialética, velha de séculos, reafirma a contrariedade ou o sinalagnia entre o poder político e os povos no lançamento do imposto. A reclamação por parte destes da necessidade do seu consentimento prévio pressupõe que o poder político deva justificar claramente os motivos, assentes num racional coletivo aceitável e negociado. Oriundo, pelo menos, da *Magna Carta* inglesa, o consentimento passou a exprimir-se, nas revoluções liberais, através dos parlamentos nacionais, instituição onde o povo estaria adequadamente representado. Marnoco e Souza, ainda antes da Constituição portuguesa de 1933,²⁵ afirmava que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos não autorizados legalmente, que "não deve impor-se um sacrifício sem ser ouvido e convencido de sua justiça aquele que o tem de fazer (...)", para concluir que "nos tempos modernos é a representação nacional que deve pertencer decidir sobre este assunto" e que se trata de impedir que os cidadãos fiquem sem garantias contra a invasão e a supressão dos direitos por parte do poder executivo.²⁶

24. Constituição portuguesa de 1838, no Título IV – Do Governo Administrativo e Económico, foi dedicado o Capítulo III à *Fazenda Nacional*, no qual, com elevada minúcia, se consagrava um conjunto de regras fundamentais, reafirmando-se mesmo que às Cortes caberia o estabelecimento anual das contribuições diretas, ao passo que o Rei não poderia, sem o consentimento daquelas, "tomar empréstimo em nome da Nação".

25. Vigorava a Constituição de 1838 com seus atos adicionais de 1852, 1885, 1896 e 1900.

26. SOUZA, Marnoco e. *Constituição política da República Portuguesa – Comentário*. Coimbra: F. França Amado, 1913. p. 175-176.

Seja como for, o consentimento, como realidade, primariamente imanente à pessoa humana, constitui um *apport* sociológico e um princípio jurídico estruturante, ainda que as formas hajam variado no tempo. Enquanto ato, o consentimento dos povos não se manifestou sempre do mesmo modo. Ao arrelgiar a vontade destes, os detentores do poder político acharam-se dotados de um poder tributário radicado num consentimento ancestral, dado uma vez e consumado para sempre, tendo o recurso a variados processos de consulta logo grado impedir, com êxito parcial, variável no tempo, o pleno assalto ao tributo por parte do poder político, que na revolução francesa o recharacteriza como *contribuição*, palavra plena de conseqüências politológicas.

O consentimento, porém, não se coloca tanto ao nível dos efeitos do imposto, mas em momento que temporalmente o antecede, a saber, o da concepção do modelo do tributo. Atribuindo as doutrinas liberais ao Estado, nas formulações mais correntes, uma função e elemento regulador da atividade, o imposto surge como realidade consentida, que antecede o poder de regulação, cada vez mais apoiada no alargamento dos critérios de acesso ao sufrágio, que lhe ampliam, mediatemente, a base de sustentação.

A posterior expressão parlamentar do consentimento do imposto, como via de compromisso, surge assim historicamente arrancada a ferros ao despotismo esclarecido, mas constitui, depois disso, uma realidade histórica e jurídica, sendo, na maioria dos Estados, dessa forma que o consentimento dos povos é obtido. O lançamento do imposto é, pois, realizado de acordo com a fórmula política, um ato consentido desde logo, porque passa a ser estabelecido por lei votada em parlamento.

A aquiescência do ato quantificador do imposto tornou-se ambígua e, até, em relativo declínio. Tal ambiguidade remontará a 1789, quando o consentimento exprime uma aceitação que supõe uma demanda exterior, podendo legitimamente colocar-se a questão de que, a partir do momento em que o exercício de poderes soberanos deixa de se fazer através de uma monarquia para se consumir numa assembleia nacional, popular ou parlamentar, suprime-se o eixo indutor de que partia a demanda do consentimento.

Negou-se, historicamente, o recurso à figura do referendo fiscal como expressão do consentimento do imposto, por certo pelo fato de o consentimento ter sido sempre visto como realidade coletiva e nunca individual, fato que engrossa a visão do imposto como realidade pré-jurídica: como produto social radicado na natureza gregária do homem e nos valores que perduram no meio social.

É partindo destes considerandos que importa distinguir o consentimento ao imposto (ou pré-consentimento) da ideia de consentimento do imposto (ou pós-consentimento). Vejamos.

3.1 Do consentimento ao imposto ou pré-consentimento

Consentimento ao imposto ou *pré-consentimento* significam exatamente a mesma coisa: o consentimento prévio que o cidadão dá quando da elaboração da lei tributária. Há duas formas de tal consentimento ser alcançado: por meio do respeito ao princípio da legalidade, incontestavelmente consagrado pelos sistemas tributários da maioria dos países ocidentais,²⁷ e pelo mecanismo de realização indireta da democracia conhecido por *referendo*, instrumento ainda reservado a poucas nações, no âmbito do direito tributário.

Quanto ao princípio da legalidade, o consentimento seria obtido por via indireta. Isso ocorre porque não é o cidadão quem decide diretamente que impostos serão instituídos ou aumentados. São os seus mandatários, i.e. os representantes por ele escolhidos que participarão diretamente do processo democrático de elaboração legislativa da qual resultará a criação ou majoração do imposto.

Contudo, sabe-se que esse modelo de representação democrática não atende mais aos anseios gerais da população, como já ressaltado alhures. O sentimento de representatividade é cada vez mais raro em diversas sociedades. Trata-se de constatação bem antiga, que remonta à época de Jean-Jacques Rousseau, como se nota do trecho seguinte, perfeitamente aplicável aos dias de hoje:

"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."²⁸

27. A título de curiosidade, vale ressaltar que, em alguns países muçulmanos, um dos impostos mais importantes sobre a renda é estabelecido por normas religiosas, desvinculadas de toda e qualquer intervenção dos poderes públicos. É o caso da *Zakat*, imposto instituído e disciplinado pelo Alcorão. Para exemplificar, os rendimentos provenientes da prata e do ouro são tributados a uma alíquota de 2,5%, observados os *Nisab* (abatimentos da base de cálculo) de 595 g para a prata e 85 g para o ouro; nos termos do *versículo* 34. Já os produtos da atividade agrícola são tributados em 5%, caso a terra não tenha sido irrigada, ou 10%, no caso positivo, observando-se sempre o *Nisab* de 653 kg, nos termos do *versículo* 6. Nesse sentido, cf. OUACHINI, Mahfoudh. *L'impôt dans le Coran: la Zakat*. In: MARTINEZ, Jean-Claude (coord.). *Dieu et l'impôt*. Paris: Godefroy de Bouillon, 2001. p. 87 e ss.

28. ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Du contrat social*. Paris: Flammarion, 1992. p. 123.

No âmbito do direito tributário, o problema de representatividade foi assim exposto por Pierre Lalumière: "A teoria do consentimento ao imposto não passa de uma ficção, pois os cidadãos contribuintes não dão jamais um mandato imperativo aos Parlamentares".²⁹

No mesmo sentido, André Barliari:

"(...) os limites da democracia representativa não permitem, talvez, uma implicação suficiente de cada cidadão. Os partidos políticos não assumem, necessariamente, perante o eleitor, compromissos muito precisos no âmbito do direito tributário. Além disso, as necessidades conjunturais, bem como os desafios ligados notadamente às evoluções da economia mundial ou a certas crises, explicam por que as decisões tomadas, uma vez constituída a maioria, são, às vezes, distanciadas das orientações traçadas durante a campanha eleitoral."³⁰

Trata-se de um debate político interminável, cuja análise mais aprofundada ultrapassaria o objeto do presente estudo. Todavia, não é preciso tomar partido na referida discussão para poder afirmar que nos parece conveniente que o povo soberano possa eventualmente se afirmar como poder legislativo através do referendo, instrumento de realização do princípio democrático que apreende a vontade direta e imediata dos cidadãos.

Referendo é um instrumento da democracia semidireta 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 nacional. 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 para com suas obrigações fiscais –, a história de alguns países demonstra que o instrumento não é condenável em si, podendo ser perfeitamente utilizado e com imenso proveito.

Há doutrinadores de escol que manifestam um grande temor quanto à realização do referendo em seara fiscal. É o caso, por exemplo, de Jean-Baptiste Geffroy: "(...) se uma objeção pode ser formulada contra o referendo fiscal, ela é mais prosaica e psicológica que puramente jurídica, e diz respeito ao risco

29. LALUMIÈRE, Pierre. *Le système fiscal français*. Paris: Librairie Montaigne, 1977. p. 93, apud BOUWY-PAGÈS, Michèle. Pierre Lalumière et les cadres sociaux de la science fiscale. *Doctrines fiscales: à la redécouverte de grands classiques*. Paris: L'Harmattan, 2007. p. 112.

30. BARLIARI, André. Op. cit., p. 105.

que os poderes públicos correriam em deixar nas mãos dos cidadãos um meio tão eficaz de elidir as obrigações tributárias".³¹

André Barilari ilustra a irresponsabilidade popular com a experiência realizada no Estado da Califórnia, Estados Unidos da América. Com efeito, a petição lançada no referido Estado, em 1978, assinada por meio milhão de pessoas, conduziu à adoção, por meio de referendo, de uma lei que diminuiu pela metade os impostos fundiários locais. Assim, segundo o autor: "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".³²

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 1976³³ e da Constituição italiana de 1948.³⁴ De acordo com Gustavo Ingresso, a tecnicidade da lei tributária é também enumerada entre os motivos que desaconselham a adoção de tal instrumento democrático:

"O referendo não é admitido pelas leis de orçamento, por conta da natureza eminentemente técnica do assunto. Pela mesma razão, a iniciativa não deverá ser admitida no que diz respeito às leis tributárias. Em geral, o referendo é o resultado da pressão exercida pelas necessidades públicas e, consequentemente, pelas exigências da economia financeira do Estado."³⁵

Todavia, 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, bem como a irrealidade de alguns dos receios acima mencionados. José Casalta Nabais, por exemplo, afirma que existem impostos "que bem podem ser submetidos a referendo sem dificuldades técnicas de maior e sem receios de

magógico-manipulativos, como, de resto, o prova a prática referendária fiscal dos Estados federados norte-americanos e da Confederação Helvética. Daí que, *de jure 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 actual estado fiscal".³⁶

Para saber se os receios invocados são reais, é preciso analisar a experiência de países que já realizaram o referendo fiscal. No que concerne à experiência dos Estados federados dos EUA, a doutrina não é unânime quanto à sua eficácia. Ao passo que Casalta Nabais afirma que a prática referendária realizada nos EUA é uma demonstração de que tal instrumento da democracia pode ser utilizado sem grandes dificuldades técnicas e políticas, Michel Bouvier, por outro lado, destaca os máis resultados obtidos com as medidas que realizaram o referendo:

As consequências de tais medidas, notadamente na Califórnia, são atualmente legíveis na degradação dos serviços públicos que elas geraram por conta da falta de meios financeiros (principalmente para a educação, a polícia e a justiça); e a tal estado dos fatos não se chega sem inquietar parte da opinião.³⁷

Sustentando opinião em sentido inverso, Pierre Millan afirma 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 referendo fiscal praticado nos Estados Unidos, foi um sucesso.³⁸ Com efeito, tal proposição limitou a alíquota do imposto fundiário (*property tax*) em 1,0% do valor do mercado (*assessed market value*) dos bens.³⁹ Outros Estados americanos adotaram igualmente o sistema referendário.⁴⁰

36. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 687.

37. BOUVIER, Michel. Op. cit., p. 153.

38. MILLAN, Philippe. *Le consentement à l'impôt*. Tese de doutoramento em Direito, Paris, 1996. Universidade Panthéon-Assas, 1996. t. II, p. 488.

39. Sobre a *Proposição 13*, cf.: SHAPIRO; PURVEAR; ROSS. Tax and expenditure limitation in retrospect and in prospect. *National Tax Journal*, Suppl. au n. 2. vol. 32. p. 1, 1979; BRENNAN; BUCHANAN. The logic of tax limits: alternative constitutional constraints on the power to tax. Idem, p. 11 e ss.; RAUFER. Proposition 13: initial impacts on the finances of four country governments. Idem, p. 229 e ss.; KIRLIN, J. J.; CHAPMAN, J. I. California State finance and proposition 13. Idem, p. 269 e ss.; KIMMEL; SCH; SCHULMAN. A framework for investigating the tax incidence effects of Proposition 13. Idem, p. 313 e ss.; OAKLAND. Proposition 13 -- Genesis and consequences. Idem, p. 387 e ss.

40. 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 Caroline do Norte (art. 5, seção 2(6) da Constituição).

31. GEFROY, Jean-Baptiste. *Grands problèmes fiscaux contemporains*. Paris: PUF, 1993. p. 39.

32. BARILARI, André. Op. cit., p. 106.

33. Art. 115, 4. b: "Estão excluídos do âmbito do referendo: as questões e os atos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro".

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

35. INGRESSO, Gustavo. *Diritto finanziario*. 2. ed. Naples: Jovene, 1956. p. 127. Sobre as causas da proibição do referendo tributário na Itália, cf.: CARIOLA, Agatino. *Referendum abrogativo e giudizio costituzionale - Contributo allo studio di potere nell'ordinamento pluralista*. Milano: Giuffrè, 1984. p. 187 e ss.; PISTONE, Antonio. *Lezioni di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1986. p. 76 e ss.; RASTELLO, Luigi. *Diritto tributario - Principi generali*. 4. ed. Padova: Cedam, 1994. p. 339 e ss.

Com efeito, o autor menciona que a crítica frequentemente realizada ao referendo, no sentido de que tal procedimento somente conduz à rejeição do aumento de tributos em detrimento do interesse geral, não é plausível: "(...) a experiência trazida pela prática do referendo nos Estados Unidos conduziu a temperar de certa forma tal observação".⁴¹

Para concluir, pode-se afirmar que, mesmo que essa breve análise do referendo no direito comparado não permite assegurar o sucesso ou fracasso da prática referendária nos dois países mencionados, parece-nos que a técnica não é condenável por si só. Em outras palavras, não se pode afirmar que o referendo, como instrumento de realização direta da democracia, não deve ser realizado porque os problemas que lhe são inerentes o desaconselham. É preciso, que seja realizada uma análise de uma série de fatores psicossociais de uma nação para que se aconselhe ou não a utilização do referendo fiscal. Finalmente, nada impede que o referendo fiscal seja utilizado para decidir outros aspectos relevantes, embora não tão essenciais, da relação tributária, para além da de saber se certo imposto deve ser criado ou mantido.⁴²

3.2 Do consentimento do imposto ou pós-consentimento

Sabe-se que Brasil e Portugal não são nações que tradicionalmente se destacam pela consciência social no que tange ao pagamento de impostos. Inúmeras são as razões históricas, antropológicas e filosóficas que explicam a inclinação natural de um povo para cumprimento dos deveres fiscais.

Essas diferenças de *mentalidade fiscal* se manifestam por meio de signos variados, inclusive na própria denominação dada ao que se deve pagar. O estudo semântico dos termos usados em direito tributário demonstra tal assertiva. A palavra inglesa *duty*, por exemplo, está mais associada à ideia de *dever*, *contribuição*. O termo *tax*, de origem normanda, é bem representado pela noção de *carga*. A palavra alemã *steuer* significa, em sua acepção etimológica, *apoio* ou *ajuda*. A locução *skat*, de origem escandinava, alude à ideia de *tesouro comum*, pondo em relevo a noção de participação ou contribuição. Já as palavras de origem latina (*imposto*, *impôt* e *impuesto*) suscitam a ideia de submissão, incluindo esferas distintas da puramente fiscal.

Diante desse quadro, ressalta-se a importância do pré-consentimento e do pós-consentimento, ou *adesão* ao imposto. 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 *condância*, *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 Lucien Mehl.⁴³ Pierre di Malta e Jean-Claude Martinez.⁴⁴ 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 melhora dos serviços públicos, harmonização e simplificação do sistema etc., como sublinhado por Michel Bouvier: "(...) desenvolver a aceitação do imposto, prevenir a evasão fiscal e isolar os fraudadores, prestar o melhor serviço com o melhor custo, representam para ela [a Administração] objetivos essenciais".⁴⁵

Prestar o melhor serviço pelo melhor custo constitui assim um objetivo que deve ser perseguido não somente pelo legislador, como ressaltado pelo mesmo autor: "(...) o consentimento ao imposto não é realizado, atualmente, apenas pelo Parlamento, mas também e em grande escala ao nível da prática administrativa, sendo a administração fiscal o vetor dessa aceitação ao imposto".⁴⁶

A complexidade dos sistemas fiscais contemporâneos evidência bem que há muito trabalho a fazer neste âmbito para melhorá-los. Isso teria evidentes reflexos no consentimento.

⁴³ MEHL, Lucien. Le principe du consentement à l'impôt et autres prélevements obligatoires – Mythe et réalité. *Revue Française de Finances Publiques* 51/72. Paris, 1995.

⁴⁴ MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. Op. cit., p. 31.

⁴⁵ BOUVIER, Michel. Op. cit., p. 142.

⁴⁶ Idem, p. 143.

41. MILLAN, Philippe. Op. cit., p. 494.

42. Neste sentido, CATARINO, João Ricardo. *Princípios de finanças públicas*. Lisboa, no prelo, 2011; e NABAS, Casalta. Op. cit.

4. TEORIA E PRÁTICA: MEIOS DE DENSIFICAR O CONSENTIMENTO AO IMPOSTO

Se, como vimos, a pessoa humana é o elemento axial de que tudo parte na vida coletiva, e não podendo ela se realizar senão na forma de sociedade organizada, isso significa que o dever de suportar o encargo do imposto constitui um dever inato da pessoa como tal, sob a forma de um direito natural subfundado na sua qualidade de cidadão.

A realização integral da pessoa humana cabe, em primeira linha, ao cidadão, e logo depois à coletividade, a quem compete agir para garantir o aperfeiçoamento de todos os indivíduos sob a forma de ação coletiva. O contributo de cada um se exprime sob a forma de capacidade contributiva. Esta reflete o grau de disponibilidade económica revelado, que será tido com consideração na repartição dos encargos necessários ao funcionamento da ordem social e política. É, pois, na base da qualidade natural da pessoa humana como ser social que os indivíduos constituem o Estado cuja ação não pode deixar de constituir a ordem tributária à luz desta realidade seminal.

Se o tributo é, assim, cumulativamente, um fato de ordem sociológica, próprio e inato do ser humano enquanto ser social, agente de pleno direito no Estado-dos-cidadãos, constituído pelo dever de contribuir para a realização integral da coletividade e das pessoas que a constituem, que é depois convertido em instituição jurídica através do processo formativo da lei, isso quer dizer que existe um estatuto que reflete o complexo dos direitos e deveres inerentes à qualidade e ao *status* social e jurídico do sujeito que não pode ser violado. Tal estatuto estável acompanha o sujeito em todos os momentos, atos ou situações relevantes onde se definam situações constitutivas do dever de contribuir. Este estatuto, visto como a realidade ordenada dos deveres e direitos que correspondem à pessoa humana e à sociedade onde está inserido, constitui um conjunto de princípios que se projetam sobre o sistema tributário em todos os momentos, incluindo os de concepção e delimitação concreta.

Até que, porém, se alcance um estágio de desenvolvimento que acolha, ao ponto de vista formal e substantivo, este estatuto da pessoa humana, limite e conforme a modelação dos tributos, importa realizar todos uma evolução das sociedades humanas onde tal consideração seja natural e imanente.

Atingir esse estágio superior de desenvolvimento dos nossos modelos sociais requer, desde já, que se reflita sobre os fatores de perturbação impedimentos dessa evolução, conhecidos que são não só os valores a proteger, como desejável é a valorização do indivíduo. Vejamos, com carácter exemplificativo, alguns desses aspectos, sendo certo que muitos outros poderiam ser referidos.

4.1 Do excesso de tributos desvinculados de uma ação estatal

Sabe-se que a não destinação da receita obtida com os impostos é uma regra universal de direito financeiro. Não se ignora que essa regra é de fundamental importância para que os entes federados consigam fazer frente às despesas gerais (regra da universalidade), bem como que se trata de vedação que visa resguardar a independência do Poder Executivo, que, do contrário, poderia ficar absolutamente amarrado às destinações previamente estabelecidas em lei. Entretanto, para que não sejam criados problemas à governabilidade e à execução das políticas financeiras, criou-se problema na etapa anterior: a arrecadação dos recursos fiscais. Alguns estudos de psicologia fiscal demonstram que, para o contribuinte que não vê relação direta entre o que paga e o que recebe do Estado, o pagamento de impostos é um "pagamento psicologicamente sem motivo" ou uma "ideia psicologicamente motivada somente para uma das partes [o Estado], que, no campo da conduta fiscal, não desperta fatores ativos positivos, mas somente resistência e passividade".⁴⁷

Com efeito, o contribuinte paga a taxa cobrada por um serviço diretamente utilizado com muito menor resistência, se comparado, por exemplo, com o imposto sobre a renda, cuja receita pode ser utilizada em serviços públicos dos quais o contribuinte poderá jamais se beneficiar. Nesse sentido, é muito comum no Brasil, por exemplo, a afirmação segundo a qual a cobrança do IPVA (imposto sobre Veículos Automotores) seria absurda, uma vez que as estradas estão em péssimas condições. Evidentemente, o cidadão comum não sabe que a Constituição veda a criação de um imposto com a finalidade específica de manter e recuperar as estradas. Ele deseja uma contraprestação direta pelo que está pagando e, quando não a vê, repudia o imposto que deve ser suportado.

Apesar de extremamente desejado sob o ponto de vista do consentimento ao imposto, a afetação de todas as receitas obtidas com os impostos – de modo a lhes imprimir o caráter sinalagmático que o contribuinte deseja – é impossível nos dias atuais. Porém, a política fiscal que, conseguindo remunerar os gastos governamentais com tributos vinculados, diminuir a utilização dos impostos certamente logrará maior êxito, dada a menor resistência que gerará.

4.2 Dos problemas de relacionamento entre a administração fazendária e o contribuinte

Não desapareceu a mentalidade geral, antiga, assente na ideia do Estado como pessoa de bem, na lógica de uma "razão de Estado", que só o Estado

47. SCHMOLDERS, Günter. Op. cit., p. 112-113.

e seus agentes compreendem. Daí, há problemas relativos ao excesso de formalismos dos procedimentos tributários, mas também os de concepção da lei fiscal. Depois, existem problemas de interpretação da lei fiscal, sendo complexa, dela resultam dificuldades acrescidas de entendimento e aplicação às realidades da vida. Finalmente, sem esgotar, subsistem os problemas relativos à aplicação da lei tributária seguindo uma atitude interpretativa restritiva dos interesses e perspectivas dos contribuintes. Pode-se qualificar de crônico o problema representado pelo atendimento que se oferece ao contribuinte, que procura a administração tributária, seja para esclarecer dúvidas, ou mesmo para cumprir suas obrigações. O contribuinte é por vezes tratado como um verdadeiro inimigo dos funcionários, que sempre o empurram para o atendimento de outro departamento.

Contudo, esse modelo tradicional de administração provedora de serviços básicos e de baixa qualidade – representada por meio de repartições onde prevalece uma gigantesca burocracia, onde o contribuinte é tratado sem o mínimo de cortesia, repleta de funcionários preocupados eternamente com a estabilidade, o salário e o cumprimento do horário estabelecido – não mais se coaduna com o senso de administração profissional e moderna, muito menos com a noção de consentimento ao imposto.

É evidente que o contribuinte assim tratado não poderá consentir com a tributação que lhe é imposta, uma vez que não consegue o atendimento necessário a tanto.

Preocupada com essa realidade, a administração francesa revela uma constante preocupação, desde a década de 50 – quando da promulgação do Código Tributário Francês –, com a satisfação do contribuinte. A Circular 2.845/1954 criou um sistema de informações ao contribuinte fundado na “cortesia e boa-fé, cuja finalidade principal é esclarecer eficazmente o devedor sobre os limites de seus direitos à extensão de suas obrigações, de modo a evitar erros de interpretação e eliminar certos litígios e conflitos”.⁴⁸

Para esse fim, a Direção de Impostos (órgão fazendário francês) determinou a seus agentes, por meio da referida circular, que não fossem poupados esforços na ajuda para que o contribuinte compreenda a origem e o valor de seus débitos fiscais. Igualmente, determinou a criação de um Centro de Informações Administrativas, aberto ao público para esclarecimentos sobre os impostos devidos (cf. *Droit fiscal*, 1957, n. 51-52, p. 2). Estabeleceu, ainda,

que os contribuintes submetidos à fiscalização poderiam formular, por escrito, questões sobre o procedimento diretamente ao fiscal (cf. *Droit fiscal*, 1958, n. 20, *comm.* 507), cujas respostas vinculariam a administração. Ainda com o mesmo intuito, determinou a impressão de formulários denominados “Pedido de Esclarecimentos”, em quatro laudas, reservadas as duas últimas para a resposta da administração, de modo a agilizar sua manifestação.

Tais medidas foram adotadas na realização do que se convencionou chamar de *Politica de Colaboração, Compreensão e Bons Trabalhos*, elaborada justamente como meio de reduzir o campo de ação repressiva da administração fiscal francesa.

O interesse pelas relações entre a administração e o público também pode ser verificado na Lei 79-587/1979, relativa à “motivação dos atos administrativos e à melhoria das relações entre a administração e o público”. Ou na Lei 78-753/1978, que versa sobre “diversas disposições de ordem administrativa, social e tributária”.

Igualmente, foram criados Centros e Associações de Gestão Aprovada (Lei de 27.12.1974), organismos privados que têm por objeto dar às pequenas e médias empresas assistência técnica em matéria de gestão, principalmente quanto à contabilidade e preenchimento de declarações fiscais. Realizando tal assistência, os centros podem assim observar a coerência das declarações das referidas empresas.

De acordo com Guy Gest e Gilbert Tixier, “numerosas circulares e instruções determinam que os agentes administrativos evitem todo e qualquer comportamento suscetível de provocar a hostilidade dos contribuintes, bem como que usem com prudência dos poderes exorbitantes cujo fisco dispõe”, com a finalidade de melhorar as relações entre o fisco e o contribuinte.

Trata-se de exemplos bem sucedidos, de resto verificados nos países anglo-saxônicos e europeus do Norte, que deveriam ser fonte de inspiração para administrações fiscais eminentemente burocráticas, como a brasileira e a portuguesa.⁴⁹ A busca pelo melhor atendimento também deve ser constante se se deseja um sistema tributário verdadeiramente consentido.

49. GEST, GUY; TIXIER, GILBERT. *Droit fiscal*. Paris: LGDJ, 1986. p. 271.

50. Nesta última tem sido dada uma atenção crescente à relação entre a administração fazendária e os contribuintes, não apenas através da formação no atendimento como da realização de campanhas televisivas destinadas a suavizar uma relação tradicionalmente crispada. A qualidade no atendimento tem, por isso, crescido em importância, procurando-se ver o contribuinte como *cliente*, dentro de uma visão mais abrangente

48. JACQUEMONT, Thomas. Soixante ans de droit fiscal. *Revue de Droit Fiscal* 39/19. Paris: Lexis Nexis, 2009.

4.3 Uma maior estabilidade das leis fiscais como forma de efetivar o consentimento

A instabilidade e/ou incoerência da política tributária e dos objetivos do imposto leva a que falte uma linha de continuidade nas opções de fundo sobre qual deva ser o papel dos sistemas tributários contemporâneos, para além da produção de receita, como é evidente. Consequentemente, os impostos alargam-se a realidades e fins sobre os quais o consentido nem tem consciência.

As medidas fiscais dos governos assumem muitas vezes um caráter errático) ao sabor da conjuntura.⁵¹ Em nome de uma ideia de justiça busca-se um perfeccionismo de soluções normativas que retirem coerência e exaurem a confiança e a ideia fundamental de justiça e do próprio consentimento.

Descaracterizaram-se também a função e a finalidade dos sistemas tributários e sobressai o lado errático das prioridades governativas, ao sabor de condicionantes de vária ordem. Na verdade, os sistemas fiscais têm sido usados como *pau para toda obra*, mas não há suporte científico que legitime esta multiplicidade de fins. Trata-se do resultado da pressão de resposta às carências sociais que são derramadas no campo da tributação, onde se crê e faz crer que ele pode ser a panaceia para todos os males sociais.

Para além de fatores de ordem política e de ordem burocrática existem aspectos de ordem externa que condicionam o consentimento.

Politicamente, porém, os sistemas fiscais acham-se reféns das opções das elites, dos ciclos políticos e eleitorais e da necessidade de governar com medidas do agrado dos eleitorados, embora possam até nem ser as mais adequadas a uma justa tributação e distribuição da carga fiscal por todos. Paulo Otero qualifica o processo de conquista do Estado pelos partidos políticos de *colonização*

de administração gestonária, própria das teses da Nova Gestão Pública (SINVESTRE, Hugo. *Consciência, gestão pública – Modelos de prestação no serviço público*. Lisboa: Escolar, 2010. p. 76 e ss.).

51. A OCDE dá ampla conta do fenómeno nos diversos relatórios sobre as perspectivas de evolução dos sistemas fiscais em OCDE. *La fiscalité dans les pays développés*. Paris: OCDE Publishing, 1987; OECD. *Tax and economy – A comparative assessment of OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2001; OCDE. *Consumption tax trends: VAT/GST, excise and environmental taxes*. Paris: OCDE Publishing, 2001; OCDE. *Taxing wages, special feature: broadening the definition of the average worker – 2003/2004*. Paris: OCDE Publishing, 2004; e OCDE. *Fundamental reform of personal income tax*. OECD Tax Policy Studies 13. Paris: OCDE Publishing, 2006.

do Estado, defendendo que ele é uma inevitabilidade que dita a soberania dos grupos sobre o conjunto social.⁵²

Por outro lado, as leis fiscais exigem o cumprimento de muitas formalidades, nem sempre compreendidas pelos seus destinatários. Tais formalidades geram custos que o legislador não toma em conta ao formular alterações às leis fiscais. Os modelos fiscais serão, tanto mais caros aos contribuintes quanto maior for a sua complexidade.

Contribuintes e profissionais confrontam-se, cada ano, com alterações na lei cuja compreensão exige esforço, incluindo tempo e outros recursos, ao passo que a administração fiscal precisa fornecer formação interna, alterar rotinas, dar resposta às solicitações que ela gera, atualizar ferramentas e programas informáticos, estabelecer diretrizes e orientações gerais e, não raro, compatibilizar a transição de regímenes nem sempre claros na lei. Tudo isso se traduz em encargos muito significativos, tanto para a administração tributária como para os contribuintes.⁵³

Leis mais simples requerem o cumprimento de menos formalidades, simplificam as obrigações tributárias dos agentes económicos, diminuem os custos de exploração e se traduzem numa relação menos conflituosa com a administração tributária. Tudo aspectos muito relevantes para uma melhor aceitação do Estado fiscal, menor crispação e melhores condições para os agentes e cidadãos se concentrarem nas suas aptidões económicas.

5. CONCLUSÕES

É por demais evidente a crise do princípio do consentimento ao imposto. Ela reflete alguns dos aspectos negativos mais relevantes, tendencialmente co-

52. OTERO, Paulo. A “desconstrução” da democracia constitucional. In: MIRANDA, Jorge (org.). *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*. Coimbra: Coimbra Ed., 1997; _____. *A democracia totalitária*. Cascais: Príncipe, 2001. Esta realidade tem gerado aquilo que Paulo Otero qualifica de *colonização do Estado*. A conquista do Estado pelos partidos políticos é uma inevitabilidade que dita a soberania dos grupos sobre o conjunto social. Esta problemática tem pleno relevo na ação financeira e tributária dos Estados e dos governos. As modernas sociedades são intrinsecamente plurais, envolvendo uma diversidade de interesses que surgem nelas protagonizados por distintos grupos sociais, sendo que cada um deles procura reivindicar junto ao Estado a máxima satisfação das suas pretensões particulares. E tem também plenos reflexos no modelo de imposição tributária, incidência e benefícios ou incentivos tributários, quer na perspectiva da receita, isto é, dos impostos que hão de ser cobrados, quer no campo dos gastos públicos, ou seja, dos fins públicos considerados mais relevantes.

53. OCDE. *La fiscalité...* cit.; OCDE. *Fundamental reform...* cit.

munos aos sistemas tributários do nosso tempo. Uma profunda mudança de paradigmas sobre o papel e a postura do Estado fiscal deveria ser acompanhada da avaliação do papel da vontade dos povos no lançamento dos tributos.

A transversalidade da crise do princípio nos sistemas tributários dos nossos dias vem acompanhada, nalguns aspectos, de uma enorme intemporalidade. Noutros, os desafios são inteiramente novos.

A propósito de uma revalorização do princípio do consentimento deveria efetuar-se um trabalho de fundo em ordem a adequar os sistemas tributários às necessidades dos Estados no século XXI.

Nenhuma reforma tributária será realmente reformadora se não se efetuar primeiro uma profunda reflexão sobre o papel e a vontade do cidadão. Um debate profundo, seguido de uma avaliação de quais devam ser as funções e do modo como o Estado deve intervir e de que meios carece, é absolutamente necessário para garantir um desenvolvimento harmonioso das nossas sociedades, uma realmente justa repartição do imposto por todos segundo a capacidade contributiva revelada e em termos tais que a vontade expressa da pessoa humana seja ao mesmo tempo razão, limite e fundamento do imposto.

É duvidoso, porém, que, num momento particularmente difícil para os Estados e onde a citadura da receita é um fato, se desenvolvam reformas fiscais que melhor densifiquem e apliquem na prática o consentimento ao imposto e do imposto. Resta à academia continuar a estudar o problema, pois que o cidadão não deixou de ter o lugar central que naturalmente lhe cabe de ser a razão, o limite, o pressuposto e os fins da ação coletiva.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também: Doutrina

- Código de Defesa do Contribuinte, Código Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário, de Carlos José Mesquita - *R7rib 34/49*, e
- Realidade fiscal e distributividade de riquezas à luz da teoria rawlsiana, de Maria Angélica dos Santos - *R7rib 46/9*