

CONSENSUALISMO FISCAL¹

NOTAS PARA REFLEXÃO²

Rita Calçada Pires³

Não é raro encontrar actualmente referências à necessidade de proceder a mudanças de paradigma no âmbito jurídico. As mutações que se observam na sociedade, revelando aquilo a que se denomina por pluralismo, multiculturalidade e pragmatismo, provocam reacções, mais ou menos profundas, em todas as áreas do Direito. O Direito Fiscal não será uma excepção à regra.

Ainda que tradicionalmente a Administração Fiscal seja encarada, por si própria e pelos contribuintes, como uma entidade de supremacia absoluta, impositora e raramente amistosa, o facto é que as mudanças sociais e económicas operadas numa sociedade cada vez mais global forçam a uma mudança de paradigma ou, pelo menos, a uma alteração de estratégia, por parte das Administrações Fiscais, assim como por parte dos doutrinadores tributários. Não são alheios os factos de, cada vez mais, o planeamento, a evasão e a fraude fiscais serem uma realidade que tolhe o poder impositivo do Fisco. Tal como a crescente necessidade de garantir níveis de elevada competitividade fiscal entre os Estados aguça o impacto provocado pela concorrência fiscal, impondo às Administrações Fiscais a imaginação e a implementação de complexas redes que se espera constituírem soluções. Em face do que tudo isto representa – uma tendencial diminuição das receitas fiscais arrecadadas com a conseqüente sobrecarga dos contribuintes não dotados de mobilidade –, as crescentes manifestações de descontentamento por parte dos contribuintes cumpridores que verdadeiramente sofrem o cada vez maior nível de fiscalidade e suportam o cada vez maior esforço fiscal, conduzem a uma crescente necessidade de repensar e reproblematicar as formas de actuação das Administrações Fiscais.

¹ «Consensualismo fiscal» surge como a expressão escolhida para nomear esta nova via de análise no Direito Fiscal. A expressão apresenta-se como uma tradução literal da expressão francesa «consensualisme fiscal». Ainda que na língua portuguesa “consensualidade” surja como o vocábulo utilizado para incorporar a qualidade ou o carácter do que tem o consentimento e acordo das partes envolvidas, “consensualismo”, como neologismo, parece surgir como mais impressivo para designar um novo processo de pensar, criar e actuar na fiscalidade através da comunicação.

² Reflexões resultantes da participação no encontro « VII Journées de Droit Fiscal Constitutionnel Européen: Le consensualisme fiscal, une méthode d’élaboration du droit fiscal international et communautaire ? », 9-10 de Novembro de 2006, em Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne, Aix-Marseille III, Faculté de Droit et Science Politique

³ Doutora em Direito. Professora da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. Investigadora do CEDIS - Centro de Investigação & Desenvolvimento em Direito e Sociedade. *Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa – Campus de Campolide, 1099-032 Lisboa.* rita.pires@fd.unl.pt

O consensualismo fiscal surge precisamente como uma nova forma de construir a fiscalidade e de implementar a realidade nos sistemas fiscais, complementando as formas tradicionais, maioritariamente autoritárias, de o fazer. Ao consensualismo fiscal opõe-se o “normativismo fiscal”. O consensualismo fiscal nasce do espaço deixado pela lei fiscal para a actuação concertada do contribuinte e da Administração Fiscal, surge do espaço deixado para se promover a adaptação, a flexibilização e a reorganização, por parte dos sujeitos da relação jurídica tributária.

A autonomia da vontade surge como o elemento central desta nova realidade tributária. Porque a intenção não é impor sem mais, a obrigatoriedade é afastada, fazendo-se surgir a construção de um diálogo capaz de suscitar o acordo e, por tal, gerando-se uma aceitação construída com base no apoio das partes envolvidas. É daqui que resulta a principal função do consensualismo fiscal: representar o caminho para um crescente consentimento ao imposto. A natureza humana demonstra bem que a compreensão de uma realidade é o principal passo para aderir a essa realidade e, se não se provocar a adesão, pelo menos, tem-se o forte potencial de gerar a aceitação. O elemento psicológico do imposto é a maior parte das vezes descurado por parte dos tecnocratas tributários que compõem as Administrações Fiscais. Eles esquecem-se da importância que aquele representa, mais ainda numa sociedade onde cada vez mais o indivíduo pretende ser ouvido e onde a multiplicidade de vozes e interesses são uma realidade incontornável, podendo dificilmente ser evitados e esquecidos sem que os efeitos possam começar a ser devastadores. É uma estratégia para evitar o conflito. O diálogo tributário e a consequente actuação fiscal pela via da autonomia privada pode, em última instância, ser uma das mais adequadas possibilidades para, mercê da maior adesão ou da maior aceitação ao tributo, contrariar a diminuição das receitas fiscais para o erário público.

Porém, o consensualismo fiscal pode desempenhar igualmente uma outra função de máxima importância no quadro tributário: a revitalização da justiça fiscal. No quadro dogmático e também na prática fiscal, observa-se, por parte de muitos, a presença maximizada daquilo a que se apelida de legalidade fiscal. As preocupações essenciais com a justiça fiscal são afastadas para um plano totalmente descentrado do eixo normal da tributação, alienando-se um dos princípios basilares de uma fiscalidade democrática e constitucional. Através do desenvolvimento do consensualismo fiscal, um novo espaço para a justiça fiscal pode ser gerado, proporcionando-se a possibilidade de reequilibrar os

sistemas fiscais modernos. No mínimo, revela-se a renovação das preocupações com a justiça fiscal, parte imprescindível no processo de revitalização da fiscalidade.

Do exposto retira-se a importância do consensualismo fiscal. Este representa uma nova forma de pensar, agir e actuar no direito fiscal no quadro de uma sociedade globalizada que exige o acordo como a via mais flexível, adaptável, eficaz e aceitável, numa área onde facetas da intimidade privada, do património e da consciência de cidadania estão edificadas.

Mas será o consensualismo fiscal verdadeiramente necessário? Afirmo peremptoriamente que sim. É obvio que o Estado, sob as suas vestes de *ius imperii*, pode decidir manter a fiscalidade como uma área jurídica impermeável ao consenso. Porém, as Administrações Fiscais que assim permanecerem ditarão a sua própria sentença de morte prematura. A mobilidade internacional dos meios de produção, daqueles que geram a riqueza susceptível de tributação, aliada aos avanços das novas tecnologias e às infinitas possibilidades da imaginação humana, não perdoarão as jurisdições fiscais que recusem a comunicação com a sociedade e com os agentes económicos que a representam. É que não se esqueça que os elementos e os agentes económicos não dotados de mobilidade têm limite na sua capacidade de suportar as necessidades fiscais dos Estados. A servidão humana tão típica de uma fiscalidade antiga não pode ser a solução para os problemas crescentes das contas públicas. O consensualismo fiscal é apenas outra demonstração de uma necessidade mais ampla: a de reorganização do papel do Estado na sociedade e das formas de actuação por parte dos poderes públicos, num espaço em que a crescente autonomia privada se assume como consequência da consciencialização dos direitos e deveres por parte dos cidadãos. Assim, o consensualismo fiscal não é apenas necessário, como é imperioso que seja desenvolvido, reforçado e apoiado.

Na prática, em que é que o consensualismo fiscal se revela?

A primeira demonstração da aceitação do consensualismo na área da fiscalidade será através da actuação mediante a ***soft law*** – direito consensual, direito flexível, direito mole⁴. Normalmente afirma-se estar a *soft law* intimamente ligada com o plano

⁴ A consideração da *soft law* como Direito não está isenta de dúvidas e de discussões na doutrina internacional. Sendo a obrigatoriedade a característica nuclear apontada para diferenciar a *soft law* da *hard law*, vezes surgem a desprestigiar a *soft law*, não a encarando como verdadeiro Direito. Faltar-lhe-ia, precisamente, uma das tradicionalmente principais características, a obrigatoriedade. Porém, parece-me não ser esta visão, demasiado simplista, a mais adequada.

internacional, sendo desse plano de acção que nasce, ainda que posteriormente seja recebida e inserida no plano nacional. Pode surgir do trabalho de organizações internacionais, como a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos (OCDE), o Banco Mundial (BM) ou o Fundo Monetário Internacional (FMI), tal como pode resultar de acordos entre Estados, como no quadro da União Europeia (UE). A *soft law* é uma nova fonte de direito, um tipo de direito flexível, algo que produz actos quase jurídicos, actos não impositivos, mas que não são actos morais, nem representam apenas actos meramente políticos. A *soft law* surge como uma forma de criação entre o moral, o político e o jurídico, tendo como causas as necessidades económicas e sociais de flexibilidade, adaptabilidade e comunicabilidade dos agentes económicos. Apresenta uma forma própria de criação, diferente do processo rígido das leis fiscais, o que facilita o processo de criação do direito e pode potenciar a simplificação jurídica.

No referente às suas funções, a *soft law* pode apresentar-se como uma via auxiliar à interpretação legal, como forma de enfatização e defesa do costume tradicional, mas acima de tudo, para mim, a *soft law* assume-se como um importante instrumento preparatório do Direito Internacional. Esta última função parece-me ser de extrema relevância, pois, com a crescente dificuldade de fazer convergir os diversificados interesses envolvidos na fiscalidade internacional, a *soft law* permite estabelecer o avanço de soluções por patamares, não gerando a ruptura ou a inflexibilidade de posições. Através da *soft law* na fiscalidade permite-se a continuidade do diálogo entre os vários interesses, garantindo-se o avanço na busca de soluções consensuais capazes de contrariar tendências unilaterais por parte dos Estados que somente aumentam a concorrência fiscal e quebram a busca de soluções optimizadas, capazes de neutralizar os efeitos da fiscalidade nas escolhas dos agentes económicos. A possibilidade de se dar tempo para a habituação e compreensão dos problemas e suas soluções, permitindo as cedências de parte a parte, é um elemento fundamental na construção do direito fiscal moderno.

A *soft law* tem já representação efectiva em vários ordenamentos jurídicos, fruto do lançamento de actos representativos dessa forma flexível e não impositiva de fazer direito. O Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, bem como os

Uma das características do Direito é precisamente a relação biunívoca existente entre si e a Sociedade: tanto é o Direito que influencia a Sociedade, como é a Sociedade que o influencia. Em decorrência desta relação de influência e dependência resulta a necessidade de evolução das plataformas jurídicas. A forma como se cria o Direito é uma dessas plataformas. Assim, não repugna aceitar uma figura como a *soft law* como pertencendo ao âmbito jurídico, fruto do avanço das exigências e das técnicas jurídicas. Até porque esta nova forma de gerar regras conquista um espaço próprio, cada vez mais amplo e necessário que não deve nem pode ser desvalorizado.

seus comentários, podem ser tomados como um bom exemplo de *soft law*, verificando-se a sua profunda influência na actuação por parte dos Estados quando desejam celebrar convenções para evitar ou eliminar a dupla tributação, tal como o seu alcance acontece no âmbito doutrinário, uma vez que é extenso o recurso a esse modelo e seus comentários para criar, interpretar e compreender a fiscalidade internacional. Não sendo obrigatórios, o modelo de convenção e os seus preciosos comentários surgem como uma forma nítida de *soft law*, como algo que contém valorações, soluções e tratamento aprofundado de temas de extrema importância para a prática da fiscalidade. Também a OCDE, através dos seus documentos relativos aos preços de transferência, produziu profundo impacto na forma como os ordenamentos jurídicos tratam o tema, sendo considerada como um importante espaço de debate e reunião de consensos no referente ao tema. Sem ser no plano das organizações internacionais, no plano da integração económica, a UE surge igualmente como entidade que adoptou a *soft law* como via de criação do direito fiscal. O caso do Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas é um dos maiores exemplos de tal fenómeno, uma vez que provocou a aceitação e a modificação consequente de normativos em vários ordenamentos dos Estados Membros, incorporando as soluções preconizadas pela UE.

Porém, convém atender a uma importante consideração. A *soft law* não pode ser encarada como uma forma de ultrapassar regras de unanimidade exigidas para a feitura e aprovação de medidas fiscais em organizações internacionais. Admitir tal visão seria deturpar por completo o seu espírito e o espírito do consensualismo fiscal onde a *soft law* se insere.

A par da *soft law* surge a **contratualização fiscal**. Fruto de uma ideia de concertação entre as Administrações Fiscais e o contribuinte, subordinando ambos ao respeito pela legalidade e outros princípios tributários impostos constitucionalmente, há já espaço para o seu desenvolvimento em áreas como os benefícios fiscais e a determinação da matéria colectável e cobrança. A mutabilidade do interesse público, a desigualdade das partes presentes na lógica contratual, bem como uma interpretação rígida da legalidade tributária, não podem já ser apontados como critérios redutores da figura contratual fiscal. Na construção de uma fiscalidade contemporânea, que também responde aos impulsos manifestados pelos sujeitos receptores das normas fiscais, não se isolando na ilha da onipotência fiscal, o espaço para a concertação através da figura do contrato é algo a ser encarado com naturalidade, susceptível de profundo desenvolvimento na realidade fiscal dos sujeitos fiscais. Reconhecer o consensualismo fiscal com a sua intrínseca ligação à

autonomia privada, significa aderir à negociação de soluções e ao contrato, consoante os interesses em causa, na especificidade do caso concreto. É certo que não se pode exorbitar a figura, abrindo a contratualização a todas as áreas da fiscalidade e a todos os sujeitos passivos envolvidos em relações jurídicas fiscais, visto a legalidade, a segurança e a eficiência fiscais não o permitirem. Mas uma coisa é massificar, outra é garantir a sua saudável e aceitável utilização nos espaços em que pode ser utilizada e em que o contribuinte revela a vontade de a aplicar.

Além dos dois anteriores exemplos oferecidos da concretização prática do consensualismo fiscal, um outro deve ainda ser mencionado com relevante importância: **os actos decorrentes do diálogo estabelecido entre a Administração Fiscal e o contribuinte no plano nacional**. A ideia de uma administração dialogante, próxima do contribuinte, atenta a uma lógica de comunicação, deverá surgir cada vez mais como uma preocupação dominante. Fruto dessa via comunicadora e de proximidade resultam determinados actos que, não sendo actos administrativos vinculados na legalidade e na obrigatoriedade, são actos que representam a aproximação e a indicação de como se deve encarar e agir na realidade fiscal. Exemplos disso serão as orientações dadas pela Administração Fiscal, como as recomendações espontâneas e as respostas dadas às questões colocadas, em geral, pelos contribuintes para esclarecimento. A publicação de livros brancos, de livros verdes, de relatórios de comissões de estudo, bem como de estudos operados pela Administração Fiscal, tudo isto pode ser considerado como fruto do consensualismo fiscal. Mas também no procedimento de criação dos actos administrativos fiscais o princípio da participação pode ser incrementado, gerando-se uma maior colaboração dos particulares na feitura desses mesmos actos. Cria-se espaço para uma espécie de actos administrativos fiscais participados, actos esses mais legítimos, e certamente mais eficazes, por implicarem a intervenção dos contribuintes na conjugação do interesse público com o interesse particular. Uma forma atractiva de promover a aceitação e o cumprimento do dever de contribuir com o imposto e de evitar a criação de conflitos na relação jurídica fiscal, impregnando o procedimento tributário de valores modernos e promissores.

A par do plano procedimental, no plano processual, como forma de incorporação e concretização prática do consensualismo fiscal, surgem os **mecanismos de resolução alternativa de conflitos**. Se o objectivo de evitar a conflitualidade não for alcançado no plano procedimental, então, como forma alternativa à resolução judicial, deve procura-se implementar um sistema de consenso no próprio solucionamento das quezílias existentes na relação jurídica fiscal. Estes mecanismos alternativos, já existentes no âmbito do direito

privado, assumem-se como técnicas de gestão e resolução de conflitos, procurando, igualmente, evitar os conflitos judiciais. E através desta última possibilidade a sua importância aumenta. As tentativas para solucionar o estado crítico em que os tribunais fiscais se encontram é uma realidade cada vez mais premente na nossa sociedade e a existência de mecanismos que, além de revelarem a aceitação e a incorporação do consenso no direito fiscal, com todos os benefícios daí decorrentes, encaixam o poder de auxiliar no combate por uma justiça tributária mais célere e efectiva, são uma dádiva para a fiscalidade. A arbitragem, a conciliação, a mediação e outras fórmulas híbridas de resolução alternativa de conflitos surgem como passo aconselhável no plano da fiscalidade, tanto pelo objectivo de garantir a melhoria da justiça tributária, como pela integração do consensualismo fiscal nos seus quadros de funcionamento.

No caso de a implementação do consensualismo, no domínio da fiscalidade, não ser acompanhada de transformações nas regras constitucionais e outras legais, a criatividade e a imaginação, nomeadamente a nível da interpretação, serão factores a ter em conta como forma de garantir o respeito pela Constituição e por essas leis. Todavia, num segundo momento ou, quiçá, como segunda opção, a transformação de quadrantes constitucionais e legais ampliaria o âmbito do consensualismo, permitindo um seu maior desenvolvimento e conseqüente alargamento do seu espectro de acção. Como o calendário de implementação do consensualismo deve ser efectuado, tal é uma opção puramente política, sobre a qual não cabe aqui espaço para desenvolver. Porém, revela-se uma certa preferência pela segunda via apresentada, pois essa será muito mais permissiva no enraizamento deste fenómeno cada vez mais imprescindível para a fiscalidade.

O consensualismo fiscal, no âmbito de uma fiscalidade contemporânea, arreigada ao seu contexto, é o caminho a ser trilhado. Num momento onde cada vez mais se questiona o imposto na sociedade, onde o despesismo público se assume como o maior consumidor dos impostos, negando-se a economia, a eficiência e a eficácia de um sistema tributário equilibrado e ajustado à real capacidade contributiva da maioria dos sujeitos fiscais que realmente pagam e suportam os impostos, o espaço para o diálogo, para o acordo e para a aproximação da mão que tira e da mão que dá, é a solução imprescindível, necessária e imediata. A dramatização da figura do imposto é cada vez mais a imagem oferecida para o tributo. Desdramatizá-lo é urgente. Porque o mais perigoso não será tanto a revolta dos contribuintes que não pagam e não suportam o imposto, pois esses já se assumiram, e quase que são assumidos, como estando fora do alcance do Estado, o perigoso é a revolta cada vez mais próxima daqueles que verdadeiramente pagam e suportam as imposições

PIRES, Rita Calçada. *Consensualismo Fiscal. Notas para reflexão*. IN Revista FISCO, Ano XVII, n.º 122/123- 124/125, Novembro de 2007. Lisboa: Lex – Edições Jurídicas, Lda. ISBN 9780000059574

crescentemente insuportáveis, injustificadas e desconcertantes de um Estado esquizofrénico que se retira de muitas das suas funções públicas, mas que recolhe proveitos na proporção inversa a essa opção.

Rita Calçada Pires

5 de Janeiro de 2007