



O LIMITE FRÁGIL ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A VEDAÇÃO AO CONFISCO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

*Maurin Almeida Falcão**
*Ieda Machado***

Resumo

O presente artigo tem o objetivo de analisar a difícil conciliação entre os princípios da capacidade contributiva e de vedação ao confisco no que se refere à transparência da carga tributária. A linha tênue entre um princípio e outro feriria os fundamentos do tributo, impedindo assim que o cidadão-contribuinte tenha a exata noção da carga tributária que lhe é imposta. O texto procura demonstrar ainda a estreita conexão entre o tributo e a evolução econômica e política das sociedades, o que o torna um importante instrumento de consolidação da democracia. Para isso, demonstra-se a ruptura entre a noção do tributo como meio de dominação para depois apresentá-lo como símbolo de igualdade a partir das duas revoluções que marcaram a história: a Revolução Francesa e a Revolução Industrial. Esses dois eventos históricos contribuíram para o surgimento, respectivamente, do princípio da capacidade contributiva e do consentimento e, por último, da grande sociedade solidária em decorrência do conflito capital-trabalho que marcou a segunda metade do Século XIX e daria início ao pensamento social-democrata. O trabalho se preocupou também em analisar os dois princípios a partir da visão constitucional em face da carga tributária brasileira.

Palavras-chave

Direito Constitucional. Tributo. Democracia. Princípio da capacidade contributiva. Princípio de vedação ao confisco.

Résumé

Cet article a le but d'analyser la difficile conciliation entre les principes de la capacité contributive et de la non confiscation en ce qui concerne la transparence de la charge fiscale. La ligne fragile entre ces deux principes porterait atteinte aux fondements de l'impôt, ce qui empêcherait au citoyen-contribuable d'avoir l'exacte notion de la charge fiscale qui lui est imposé. Le texte cherche à démontrer encore la connexion étroite entre l'impôt et l'évolution économique et politique des sociétés, ce qui le fait un important instrument de consolidation de la démocratie. Pour cela, il est démontré la rupture entre l'idée de l'impôt en tant qu'un instrument de domination pour ensuite le présenter comme symbole d'égalité à partir des deux révolutions qui ont marqué l'histoire: la Révolution Française et la Révolution Industrielle. Ces deux événements historiques ont contri-

* Professor-aAdjunto no Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, Doutor em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Paris XI-Sud, membro fundador do Instituto Internacional de Ciências Fiscais em Paris e pesquisador-visitante do Grupo de Pesquisas em Finanças Públicas da Universidade de Paris I.

** Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília.

bué à l'apparition, respectivement, du principe de la capacité contributive et du consentement et, finalement, de la grande société solidaire en raison des conflits entre le capital et le travail, ce qui a marqué considérablement la seconde moitié du 19^{ème} Siècle et marqué le début de la pensée social-démocrate. Le travail s'est préoccupé aussi à analyser les deux principes à partir de la vision constitutionnelle en ce qui concerne la charge fiscale brésilienne.

Mots-clés

Droit Constitutionnel. Impôt. Démocratie. Principe de la capacité contributive. Principe de la non confiscation.

1. INTRODUÇÃO

A passagem da tributação como forma de extorsão à tributação fundada nos princípios democráticos e de solidariedade representou uma evolução que estaria na própria modernização da vida em sociedade. O tributo, desde a era dos impérios, tem sido uma variável importante na composição da estrutura política das organizações sociais então precárias, até o advento do Estado moderno. Do medievo até o ocaso do absolutismo, quando então emerge o brocardo de que não haveria tributação sem representação (no taxation without representation), o que culminou no surgimento do princípio do consentimento, marco do progresso político na relação entre o Estado e o cidadão-contribuinte. Posteriormente, a Revolução Francesa, de cunho ideológico e a Revolução Industrial, de cunho econômico, representariam o divisor de águas da tributação em bases democráticas e modernas. A Revolução Francesa contribuiu com a formulação do princípio da capacidade contributiva e a consolidação do princípio do consentimento, inscritos nos artigos 13 e 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. A Revolução Industrial por sua vez, revigorou os valores democráticos do tributo ao impor a criação de uma grande sociedade solidária fundada nos ideais do tributo como meio de igualdade social.

Contudo, as clivagens entre o princípio da capacidade contributiva e o de vedação ao confisco, demonstraria ainda uma precariedade nas relações entre o Estado e o cidadão-contribuinte. Com efeito, a falta de transparência na exata definição das fronteiras entre capacidade contributiva e confisco demonstraria que os valores fundamentais do tributo não estariam sendo observados. A inexistência de medidas mais objetivas, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, e por que não dizer na própria norma, expõe a fragilidade das bases democráticas da tributação. Esse conflito tem sido registrado em um significativo número de sistemas tributários.

Tendo em vista, portanto, as clivagens entre os dois princípios, esse artigo se propõe a apresentar, em um primeiro momento, os pilares de sustentação do tributo como expressão da democracia e da vida em sociedade. Com o intuito de melhor expor o conflito, será necessário apresentar em um segundo momento, os limites da capacidade contributiva e o confisco, a partir da análise de conceitos relacionados ao fenômeno da tributação. Em seguida, na terceira parte, a questão será remetida aos limites do sistema constitucional tributário brasileiro, onde os princípios da capacidade contributiva e de vedação ao

confisco serão tratados conforme o entendimento dos doutrinadores pátrios. Posteriormente, a abordagem convergirá em direção à tênue linha entre a capacidade contributiva e o confisco no sistema tributário brasileiro, sendo a análise permeada pela discussão acerca da liberdade e do mínimo existencial, por exemplo. Finalmente, uma última parte cuidará de apresentar o perfil do sistema tributário brasileiro e os efeitos da redistribuição da carga tributária em face da noção de justiça fiscal.

2. OS PILARES DE SUSTENTAÇÃO DO TRIBUTO COMO EXPRESSÃO DA DEMOCRACIA E DA VIDA EM SOCIEDADE

O tributo como marco de civilização, conforme ressaltou Samsom,¹ acompanhou todo o processo de evolução da vida em sociedade. Ao se analisar diversos momentos da história, verifica-se que as ações relacionadas com as conquistas de novos territórios e a dominação de outros povos decorreram da necessidade do processo de acumulação e de busca de riquezas. Por isso, pode-se afirmar que o fenômeno tributo, desde os primórdios das civilizações, foi um fator econômico e político de desencadeamento de guerras as quais resultavam sempre em extorsão dos povos vencidos. Essa forma de pilhagem levou à modalidade de tributação denominada de parasitária. Assim, o tributo passa a ser um fator de revoltas e de inconformismo frente a um poder superior. Mesmo nesse período, os modos de tributação, além de não serem consentidos, resultavam sempre em privilégios, uma vez que na Grécia e na Roma antigas, por exemplo, determinadas classes não pagavam tributos. Além disso, contribuintes que não tinham como suportar o ônus tributário, se evadiam das cidades para fugir aos rigores fiscais impostos pelas classes dominantes.

No medievo, a ascensão dos senhores feudais fez surgir a tributação dominial. A exploração de seus domínios, por meio da cobrança de imposição da corvéia. Contudo, ao buscar a proteção dos senhores feudais, os indivíduos alienam parte da sua liberdade e de seus meios de vida em proveito de um suposto bem-estar comum. A justificativa teórica da passagem do estado de natureza para o do contrato social se dá, justamente, em função da necessidade de se explicar o sacrifício fiscal. Na sua base conceitual, o contratualismo resulta na adesão do indivíduo a um meio social, ao qual ele deverá contribuir para a manutenção em prol da eficiência coletiva. Entretanto, ainda não há qualquer forma de legitimação política do poder tributante. É importante notar que nesses períodos históricos, a tributação se firma como instrumento de opressão, construindo-se a partir daí, uma rejeição natural ao sacrifício fiscal e que perdura até os nossos dias.

O ocaso dos senhores feudais leva ao fortalecimento do senhor absolutista. A partir daquele momento, passa a existir a noção de fazenda privada

¹ SAMSON, William D. "History of Taxation." p. 21 in **The International Taxation Systems**. Boston: Kluwer Academic Publishers 2002

do rei, a quem os indivíduos eram obrigados a oferecer o seu sacrifício fiscal. Abandona-se assim o modo de imposição dominial e passa-se à tributação regaliana, destinada a sustentar as regalias e os gastos militares do senhor absolutista. A contestação do poder absolutista e o seu conseqüente enfraquecimento favorecem o surgimento de rejeição ao tributo nos moldes até então aplicados. Da Magna Carta do Rei João sem Terra emergiu o princípio que norteia até os dias atuais, as bases democráticas da tributação. A afirmativa de que não haveria tributação sem representação (*No taxation without representation*) seria o grande divisor de águas na história da tributação. O surgimento do princípio do consentimento ao tributo limitou qualquer iniciativa do senhor absolutista no sentido de impor o ônus tributário sem a participação democrática de seus súditos. Desse modo, esse princípio estaria na origem dos fundamentos econômicos políticos do tributo e que seriam confirmadas nas duas revoluções que definiriam os novos horizontes do tributo e da democracia: a Revolução Francesa e a Revolução Industrial.

A Revolução Francesa descartou os modos de tributação baseados nos fundamentos do Estado mínimo, onde a teoria do benefício subsistia com forma de contraprestação direta daquilo que o indivíduo recolhia ao Estado. Do fim do sistema de repartição dos encargos públicos sem qualquer observação às faculdades econômica dos indivíduos, surge no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, o princípio da capacidade contributiva, sob a inspiração de Rousseau, inaugurando o que seria conhecido como tributos por “quota”. Ainda, no artigo 14 da DDHC, temos a confirmação do princípio do consentimento ao tributo, consolidando de vez os alicerces democráticos da tributação.

No que diz respeito à Revolução Industrial, as falhas do mercado liberal, em proporcionar o bem-estar dos indivíduos, resulta no conflito entre o novo proletariado urbano os novos modos de produção capitalista. A intervenção do Estado leva ao surgimento da tributação social-democrata, caracterizada pela produção de uma legislação social protetora dos direitos dos operários. As iniciativas intervencionistas do Estado-providência do Século XIX resultaram na necessidade de meios de financiamento, o que viria a ocorrer por meio do tributo, emprestando a esse um valor social. Foi fundada, a partir daquele momento, a grande sociedade solidária, a qual se encarregaria de promover a igualdade de todos pelo tributo e diante do tributo. Toda a construção da tributação social-democrata seria a confirmação e a consagração dos princípios tributários da capacidade contributiva e do princípio do consentimento. Assim, o tributo passa a ser uma forma de se demonstrar a ação de toda a sociedade com o intuito de assegurar o fortalecimento dos laços de solidariedade. Do que foi descrito acima, verifica-se que o tributo, em um processo dinâmico de evolução política, deixa de ser um meio de dominação e passa a ser um instrumento de redistribuição e de igualdade social.

Não obstante a consolidação do tributo como forma de sustentação da

solidariedade social, o avanço do Estado sobre os contribuintes resultou, ainda no Século XIX, sobre o questionamento da capacidade contributiva como via para igualdade das condições sociais. Ora, o tributo é o meio por excelência para sustentar a redistribuição e a alocação de recursos. Todavia, o ônus deve ser repartido por toda a sociedade com base nas facultades contributivas de cada um. As reações a esse debate colocaram em lados opostos, correntes favoráveis à manutenção de um elevado grau de progressividade do tributo como a única forma de repartir o ônus tributário de forma justa, elevando o sacrifício fiscal de acordo com a elevação da renda dos indivíduos.

3. OS LIMITES ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CONFISCO

A amplitude do sacrifício fiscal do cidadão-contribuinte e a correta redistribuição dos encargos públicos tem sido objeto de ampla discussão não apenas nos aspectos relativos ao Direito Tributário. Em realidade, a literatura recente tem tratado o tema não apenas a partir da perspectiva jurídica mas também política, econômica e social. Os efeitos da aplicação do princípio da capacidade contributiva, em uma análise vertical das diferentes categorias de contribuintes, apontam, em um primeiro momento, que esta seria a forma mais justa de se promover a justiça fiscal e a repartição equânime dos gastos do Estado. Quando se procede a uma revisão dos princípios teóricos da tributação, depara-se com diversas classificações dos impostos as quais procuram demonstrar, a partir de diversos dados econômicos dos contribuintes, a incidência sobre essa ou aquela expressão de riqueza, como é o caso do patrimônio e da renda. A essas classificações, se junta também aquela relativa ao consumo, o que traz à tona a clássica discussão sobre tributos diretos e indiretos. Qual dessas modalidades seria a mais eficiente para medir a capacidade contributiva do cidadão. A partir da justa aplicação de conceitos, seria possível determinar os limites do poder contributivo do indivíduo sem o risco de ir além, o que levaria a uma situação de confisco.

A precisa definição dos limites da capacidade contributiva dos indivíduos tem sido uma questão de difícil solução nos sistemas tributários atuais. O problema se apresenta, sobretudo, no momento da análise econômica do alcance deste princípio. Tal assertiva se justifica em função de que no mundo jurídico, a situação estaria pacificada uma que os dispositivos legais vigentes naqueles sistemas tributários definem claramente a medida exata da carga tributária. Contudo, tal medida seria tomada somente a partir dos tributos diretos, desprezando os efeitos dos tributos indiretos sobre a capacidade contributiva dos indivíduos. Trata-se de uma antiga discussão que tem revelado um sem número de facetas e entendimentos divergentes. Ora, do ponto de vista do impacto econômico sobre o contribuinte, das diversas formas de tributação, seja ela direta ou indireta, a realidade nos remete para uma situação que beira o confisco, reduzindo substancialmente o poder aquisitivo dos contribuintes. A análise isolada da capacidade contributiva dos indivíduos a partir apenas dos impostos diretos, gera distorções e reduz a transparência do sistema tributário.

Efetivamente, trata-se de uma zona cinzenta os limites entre capacidade contributiva e confisco. Esta linha tênue revela a lacuna existente entre a necessária transparência do sistema tributário e as orientações quanto ao emprego democrático do tributo. Nesse aspecto, o cidadão-contribuinte consente, por meio do processo democrático do voto, que o Estado possa tributá-lo com o objetivo de encontrar os recursos necessários à solidariedade social. Todavia, as bases desse consentimento pressupõem que o cidadão tem o dever cívico de participar no financiamento dos encargos públicos e ao Estado cabe a promoção do bem-estar comum. Porém, o Estado deve atentar para os limites do seu poder tributante pois o jogo democrático é definido, no que se refere ao poder estatal, pelos princípios constitucionais que arbitram as suas relações com cidadão-contribuinte. Persistindo o entendimento de que a definição da capacidade contributiva estaria restrita aos cânones legais, sem qualquer observação aos efeitos econômicos reais do sacrifício fiscal, estariam maculados os princípios democráticos consignados na declaração de 1789.

Estaríamos assim, diante de uma situação de confisco? Sem dúvida, poderia se afirmar que sim. Essa afirmativa se apóia no fato de que a noção de fisco está estreitamente relacionada aos níveis da contraprestação estatal. Não há como desvincular esses dois institutos. O grau de satisfação do contribuinte, diante de um quadro de carga tributária elevada e de imprecisão quanto à justa repartição desta carga, estaria na qualidade da oferta dos bens públicos oferecidos pelo Estado. Sobre esse propósito, Audier, recusando a natureza confiscatória do tributo e o alcance da contrapartida estatal, assim afirmou que:

Les impôts, loin d'être une confiscation, sont une contribution au bien commun: des services publics de qualité sont une garantie de mobilité sociale pour tous, un rempart contre l'exclusion et un instrument impliquant les riches dans la communauté politique.²

Deve-se notar que não são poucos os questionamentos de contribuintes quanto à falta de informações sobre a real carga tributária embutida nas diversas modalidades da exação fiscal, apesar da farta previsão legal existente em diversos ordenamentos jurídicos. Geffroy ressalta em seu trabalho, as dificuldades e a reticência da doutrina em definir o fenômeno do confisco:

L'apport de la doctrine juridique dans la construction d'un principe de non confiscation par l'impôt est très inégal et d'une certaine manière assez décevante, sans doute du fait de la difficulté à résoudre l'opposition entre deux principes fondamentaux: le principe du respect de la propriété privée et le principe de la nécessité de l'impôt, le droit de l'individu et le droit de l'Etat.³

Apesar da opacidade das normas pertinentes ao princípio da capacidade

² AUDIER, Serge. **Le socialisme libéral**. Paris: Éditions La Découverte, 2006, p. 105.

³ GEFFROY, Jean-Baptiste. "Aux sources du bouclier fiscal: l'émergence difficile d'un principe de non confiscation par l'impôt". In *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, p. 182. Aix-en-Provence: Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2010.

contributiva, não há como negar a sua contribuição para a vida em sociedade e para a noção de justiça fiscal, enfim, para a vida democrática. Ao se traçar uma linha vertical para explicar a lógica do princípio da capacidade contributiva, verifica-se que todos seriam iguais pelo tributo e diante do tributo. Portanto, a sua contribuição à vida em sociedade, já que não se poderia conceber uma sociedade sem tributo, é um traço marcante do mundo contemporâneo, notadamente a partir da construção da sociedade solidária e da social-democracia na segunda metade do Século XIX.

4. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DE VEDAÇÃO AO CONFISCO NO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O processo legislativo de aprovação do orçamento e a própria complexidade da matéria não permitem ao indivíduo comum nem sequer entender se as destinações dadas ao orçamento estatal são as melhores opções considerando o atendimento da maioria da coletividade. Mesmo no Estado Democrático de Direito, como no caso brasileiro, a eleição de um presidente confere, de certa forma, uma carta branca para definir as políticas públicas, sem mecanismos de participação social que pudessem interferir de forma efetiva no processo. Não se deve esperar do ser humano atitudes altruístas quando os interesses são econômicos, mas mecanismos eficientes e não principiológicos apenas para o controle social, os quais poderiam, no mínimo, conferir maior justiça tributária, fiscal e social, pela força da coletividade e pela verdadeira prevalência do interesse da maioria.

O efeito de confisco ocorre quando se extrapola a capacidade contributiva do indivíduo. Poderá ser verificado sempre que a tributação desrespeitar qualquer princípio norteador das normas sobre tributação, configurando transferência confiscatória para os cofres públicos. Para sair do plano ideal e poder construir um raciocínio mais próximo da realidade, podem se eleitos alguns delimitadores como o próprio princípio da capacidade contributiva norteador de todo o sistema tributário, o direito de propriedade, base do sistema capitalista, e o princípio da livre iniciativa em atendimento aos princípios da ordem econômica.

A forma de governo republicana pressupõe a igualdade formal entre as pessoas, enquanto que o regime democrático, a igualdade material com a distribuição equitativa dos ônus para a manutenção do Estado dentro do critério da razoabilidade e da legalidade. A Constituição Federal de 1988 determina que a República Federativa do Brasil constituiu-se em Estado Democrático de Direito, fundamentado na soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho, livre iniciativa e pluralismo político. Elege como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos. A origem do poder está expressa na Constituição. Emanada do povo a partir da

eleição de seus representantes ou diretamente segundo os termos da própria constituição. Estabelecidos os limites formais, sem a necessidade de explicitar as teorias acerca dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, imperioso se faz analisar a eficácia das normas e princípios constitucionais informadoras do Direito Brasileiro sobre o tratamento tributário dispensado aos cidadãos, com o objetivo de avaliar se o Estado assegura a aplicação dos princípios constitucionais na positivação e aplicação do Direito Tributário e em último caso, o quão democrático é o sistema tributário brasileiro.

O constitucionalismo moderno tem como objetivo fundamental salvar o homem do poderio do Estado. A delegação de poderes ao Estado pela sociedade é moldada e limitada pela Lei Magna, que ao homem comum deve fornecer os mecanismos para a garantia de seus direitos fundamentais. As funções do Estado contemporâneo, constitucionalmente definidas, comumente invadem a esfera privada. A tributação é um exemplo clássico. Por meio dela, o Estado retira da sociedade uma parcela de seus ganhos para cumprir os seus fins em prol da coletividade. A pergunta básica é: até qual limite está o Estado autorizado a subtrair recursos do contribuinte? A resposta à questão é simples, mas sua concretização no mundo fático é bastante complexa. Primeiro deve ser considerada a capacidade econômica do contribuinte e segundo a necessidade do próprio Estado para o cumprimento de suas funções. Dentro desta ótica está determinado o princípio da capacidade contributiva do Art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O efeito de confisco começa onde termina a capacidade contributiva do cidadão. A tributação confiscatória destruiria a capacidade contributiva e inviabilizaria o próprio sistema econômico, político e social. Nas palavras de Estevão Horvath “ocorre confisco quando se supõe existente uma riqueza que, na realidade, não existe”.⁴

As funções do princípio da capacidade contributiva seria fundamentar a imposição tributária ou no dizer dos franceses, “princípio da necessidade do tributo”, limitar o legislador na produção das normas tributárias e orientá-lo no uso desse poder para os fins que se destina a tributação, principalmente ao considerar seu caráter de justiça social ao promover a devida contribuição de cada um, a redistribuição de renda e o desenvolvimento da sociedade.⁵

⁴ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

⁵ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 69-71.

A via judicial seria o único caminho que o contribuinte teria para afastar tributos formalmente legais que ultrapassassem sua capacidade contributiva e assumissem caráter confiscatório. Entretanto, esta não é uma análise fácil de ser verificada devido à ausência de definição objetiva no direito nacional.⁶ Enquanto isso, o comando do Art. 150, IV da Constituição Federal de 1988 oferece, ao legislador, apenas um rumo axiológico confuso e tênue, sem realmente constituir um mecanismo de freio para o poder estatal de subtrair recursos da sociedade por meio da tributação.

5. A TÊNUE LINHA ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O CONFISCO: UMA LACUNA NA RELAÇÃO ENTRE O ESTADO E O CIDADÃO-CONTRIBUINTE?

O confisco inicia quando se extrapola os limites da capacidade contributiva. Entretanto, o sistema jurídico nacional não estabelece o limite mínimo a partir do qual poderiam incidir as exações fiscais e o limite máximo, considerando também as necessidades do Estado para consecução do bem comum.

A carga tributária deveria ser distribuída na proporção da riqueza da cada um de forma progressiva para atendimento aos fins do Estado. A justiça tributária deve ser pautada nos dizeres de Klaus Tipke⁷, pela ética tributária, a qual estuda a moralidade da atividade tributária aplicada tanto aos poderes estatais como aos contribuintes. Uma distribuição que não seja pautada pela capacidade contributiva gera privilégios e discriminações.

Os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres apontam a vedação da cobrança de tributos com caráter confiscatório como decorrência do princípio da proteção à liberdade e não simplesmente como extrapolação do princípio da capacidade contributiva:

A imunidade contra os tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade ao mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir. A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, pode ser violentada nos casos de tributação excessiva.⁸

Estabelecer a renda necessária para o mínimo existencial não é tarefa fácil. Diversos países da União Européia têm dedicado estudos para a sua

⁶ IATAROLA, Ana Cristina Silva. Capacidade contributiva: princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário. 2005. 152 f. (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <<http://www.ugf.br/?q=stricto/77/teses>>. Acesso em: 20 ago. 2010.p. 127.

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário- os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Volume III Rio de Janeiro: Renovar,1999. p. 130.

determinação da forma mais individualizada possível. Ricardo Lobo Torres defende que “o mínimo existencial, como liberdade normativa que é, pode ter as suas garantias aperfeiçoadas pelo poder regulamentar do executivo” O autor ainda complementa que “a Administração Pública pode, sem prejuízo da unidade normativa, baixar regulamentos autônomos para a garantia dos direitos fundamentais previamente declarados na Constituição.”⁹

Não só a regulamentação da proteção dos direitos fundamentais pelo Executivo se destinaria a garantir o mínimo existencial nos ensinamento do referido autor, também a correta atuação do Estado pode prover esta garantia.

A plena garantia do mínimo vital se efetiva por intermédio do processo administrativo e da eficiência dos órgãos da Administração. A ampliação dos direitos compreendidos como condição para o exercício da liberdade faz com que a ação dos órgãos administrativos tenha influência decisiva assim para assegurar-lhes o status negativus como o status positivus. Processo administrativo rápido e justo, boas escolas, bons hospitais, eficiente administração financeira e monetária, estatísticas corretas sobre os níveis de pobreza que permitam a reorientação dos investimentos estatais, políticas públicas destinadas à erradicação da miséria, tudo contribui para assegurar a igualdade de chance e o mínimo existencial.

A observância do mínimo existencial, timidamente verificada no Brasil na legislação do imposto de renda, a despeito de outros países como Itália (mínimo vital) ou Espanha (mínimo existencial), deveria valer para todos os tributos, inclusive os que incidem sobre o consumo e sobre a atividade produtiva. Nestes casos é possível evitar o efeito confiscatório pela não incidência tributária sobre gêneros de primeira necessidade ou pela isenção da tributação sobre a propriedade considerando determinadas características que possam identificar contribuintes sem capacidade contributiva.¹⁰

Estabelecer critérios para identificar onde termina a capacidade contributiva e começa o confisco não é tarefa fácil. O mínimo existencial deve ser considerado frente às despesas familiares e às circunstâncias pessoais de cada um.

6. O PERFIL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: A REDISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL

O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, por meio do Observatório da Equidade do CDES, vem desenvolvendo esforços para a

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário- os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Volume III Rio de Janeiro: Renovar,1999. p. 189-190.

¹⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 113.

obtenção de informações para subsídio aos debates sobre a construção de um sistema tributário justo pautado pela simplificação, racionalidade e progressividade. Objetiva que a tributação possa estimular o crescimento econômico brasileiro com justiça social. Considera que a atual estrutura tributária é injusta por promover a regressividade e ferir o princípio da igualdade no tratamento tributário, ao onerar as classes menos favorecidas com a maior imposição tributária. A falta de transparência para o cidadão em relação às alíquotas e valores pagos referentes a tributos embutidos nos custos de produtos, serviços e mão-de-obra, associado ao verdadeiro labirinto que se tornou a legislação tributária e ao processo legislativo que não garante a produção de normas para atendimento à maioria da coletividade, faz com que a transparência do sistema tributário brasileiro seja bastante comprometida e que o exercício da cidadania tributária se torne uma utopia social. O resultado é uma inversão de valores morais pautados pela ética da sonegação fiscal, em decorrência deste sentimento de injustiça que a sociedade brasileira experimenta mesmo num Estado Democrático de Direito.

A regressividade tributária poderia ser minimizada com o devido retorno à sociedade de parte dos recursos arrecadados com a tributação, principalmente em favor das classes com déficit econômico, entretanto, esta ainda não é a realidade brasileira, pois, há insuficiência de investimentos em saúde, educação, moradia, segurança, saneamento, que comporiam parcela do mínimo existencial atingida pela tributação regressiva representada pela incidência dos tributos indiretos. A carga tributária brasileira é alta e se comparada à média dos países da OCDE, entretanto, dos 33,8% do PIB, correspondente à carga tributária de 2005, apenas 9,5% do PIB retornaram à sociedade como investimentos públicos em educação(4,4%), em segurança pública (1,2%), saúde (3,5%) e somente o percentual de 0,4% foram investidos em habitação e saneamento, num país em que uma grande parte da população ainda vive sem redes de esgoto e radicada em favelas.¹¹

Outras questões também são apontadas como a distribuição não igualitária de recursos entre os entes federativos, dada a distância verificada entre os orçamentos per capita de municípios mais ricos em relação aos mais pobres. Também foi ressaltado, pelo Observatório de Equidade do CDES, a não superação das distorções sobre os tributos incidentes sobre as empresas os quais têm comprometido as decisões de investimentos e a geração de empregos.

Uma das recomendações do CDES para corrigir os problemas do sistema tributário brasileiro seria a reformulação do sistema para atingir a justiça fiscal e a equidade com base na distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte. Isto já está posto constitucionalmente. A proporção da contribuição de cada um deve ser pautada pela riqueza que possuir. O que se questiona é a falta de mecanismo para garantir o princípio constitucional.

¹¹ Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade, op. cit., p. 30-31..

A injustiça fiscal do sistema tributário brasileiro e consequentemente a falta de democracia tributária decorre não só do desrespeito à capacidade contributiva do cidadão e ao efeito confiscatório do sistema, principalmente se considerada a incidência tributária sobre a população com baixa renda, mas também em função do baixo retorno social dos tributos, da complexidade do sistema decorrente do grande número de tributos, da incidência em cascata, excessiva burocracia tributária. Além disso, faltam mecanismos para o exercício da cidadania tributária. A tributação indireta, aparentemente indolor, propicia a cultura tanto pelas classes sociais mais ricas quanto pelas mais pobres de que a população de baixa renda não paga imposto e que as retribuições sociais do Estado seriam benesses concedidas aos seguimentos mais necessitados. Esta sociologia do tributo às avessas prejudica o controle social sobre o Estado por entendimento errôneo sobre o processo da tributação e seus efeitos distorcidos sobre a sociedade. Se o cidadão menos abastado entende que não paga tributo e que quem arca com os custos dos benefícios sociais que recebe, são as classes economicamente favorecidas, por que haveria de se preocupar com as questões tributárias. Este seria um problema de quem paga os tributos e não da população em geral. Restam comprometidos o exercício da cidadania e a consolidação da democracia tributária.

O beneficiário dessa confusão acerca dos verdadeiros pagadores de tributos no Brasil é o próprio Estado que de certa forma ganha liberdade, embora aparentemente legal, para perpetuar as deficiências do sistema de acordo com os interesses de manutenção do poder. Esta ausência de consciência social sobre a necessidade de implementação da democracia tributária inviabiliza o controle social sobre a tributação e, dentro desta lacuna, o sistema tributário brasileiro, num processo perverso de autopoiese tributária, se perpetua pela reprodução e reciclagem de seus próprios componentes, distinguindo-se da sociedade e desvirtuando os fins a que deveria atender.

A injustiça tributária pelo não atendimento ao princípio da capacidade contributiva fica flagrante quando são analisados os dados da distribuição da carga tributária por faixa de renda e por base de incidência. A tributação indireta provoca uma retenção de 48,8% da renda de quem ganha até 2 salários mínimos, 38% para quem ganha de 2 a 4 salários mínimos e 26,3% para quem ganha mais de 30 salários. Já a tributação direta tem curva ascendente em relação ao crescimento da capacidade contributiva. Varia de 3,1% a 9,9% para rendas de até 2 salários mínimos e maiores que 30 salários respectivamente, conforme dados de 2004.¹²

A alta regressividade da tributação sobre o consumo não é compensada pela fraca progressividade da tributação direta e o resultado é a incontestável injustiça tributária e fiscal. A tributação sobre o consumo alcançou o patamar de 48% da carga tributária em 2008, enquanto que a tributação sobre a renda, no mesmo ano, atingiu o percentual de 20,50% da carga tributária total.¹³

¹² Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade, op. cit., p. 25-26..

¹³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil 2008: análise por tributo e base de

Uma das conclusões mais importantes do CDES é a ausência de cidadania tributária no Brasil, conforme constou do relatório sobre indicadores de equidade, a qual foi definida e contextualizada da seguinte forma:

Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos públicos é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária.¹⁴

Há ainda no relatório um destaque que reforça o déficit democrático na tributação, ponto central do presente trabalho, que é a ausência de cidadania tributária, agravada pela falta de debate sobre o assunto, sendo um dos pilares da injustiça fiscal sentida pela sociedade brasileira, o qual mina o ânimo do cidadão de contribuir para o financiamento do Estado. A falta de conscientização sobre a importância da participação social nas questões fiscais faz com que o cidadão deixe de ser parte ativa no processo orçamentário estatal, não tenha visão clara sobre a relação entre a arrecadação tributária e aplicação dos recursos e não exija a disponibilização das informações essenciais à transparência do sistema tributário. A ausência de cidadania torna-se um fator de retro-alimentação das deficiências do sistema por atuar como causa e como consequência ao mesmo tempo. Para atuar sobre um problema, o primeiro passo é ter consciência de sua existência, nesse aspecto a conscientização da sociedade brasileira para os problemas do sistema tributário é ponto fundamental para um longo processo de mudança em busca da justiça fiscal.

7. CONCLUSÃO

Como exposto ao longo do presente trabalho, o tributo acompanhou todo o processo de evolução econômica e política da sociedade. Por isso, trata-se de um fenômeno social que marcou o próprio desenvolvimento das civilizações. Como ressaltado anteriormente, não se poderia imaginar uma sociedade sem tributo. Desde os impérios, passando pela Idade Média, até o fim do absolutismo e o advento do Estado contemporâneo, o tributo se revelou como um produto da própria evolução política. Após ter sido utilizado como meio de dominação, tornou-se um notável instrumento de democracia. A contribuição do princípio do consentimento e da capacidade contributiva, além da edificação dos Estados sociais, fez com que o ônus fiscal se convertesse em um meio de sobrevivência da própria democracia. Não obstante essa abordagem, os sistemas tributários se viram diante da dificuldade em estabelecer em que momento cessaria a capacidade contributiva dos indivíduos e o começaria o confisco. Tem-se revelado

incidência. Brasília. Estudos tributários n. 21, jul. 2009, op. cit., p. 23.

¹⁴ Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade, op. cit., p. 39-40.

difícil para a doutrina e a jurisprudência firmar entendimento em tal direção. A análise do problema à luz apenas do viés jurídico não tem fornecido a resposta esperada. A questão é transportada, então, para a análise econômica, onde se poderia encontrar a resposta ao problema. O presente trabalho buscou também demonstrar o fenômeno no direito pátrio ao expor o princípio da capacidade contributiva e de vedação ao confisco no direito constitucional tributário. Desse modo, fez-se necessário expor o perfil do sistema tributário brasileiro no que se refere à redistribuição da carga tributária segundo os parâmetros da justiça fiscal. Com isso, foi possível estabelecer, na presença das variáveis analisadas, a conexão entre sistema tributário e democracia, aonde foram apontadas as lacunas existentes no que se refere a uma maior precisão entre capacidade contributiva e confisco. Somente uma análise dos dois princípios, a partir de visão jurídica e econômica e que se poderá contribuir para uma maior transparência da imposição tributária e para o aperfeiçoamento do sistema democrático.

8. REFERÊNCIAS

I. Bibliográficas

- AUDIER, Serge. **Le socialisme liberal**. Paris: Éditions La Découverte, 2006.
- BOUVIER, Michel. *“La notion de capacité contributive des contribuables dans la société pos-moderne.”* Revue Française de Finances Publiques, 100, p. 83-93. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2007.
- FALCAO, Maurin Almeida. **O mito da progressividade**. In: XVII CONPEDI, 2008, Brasília-DF Anais do XVII CONPEDI. Florianópolis-SC: Fundação Boiteux, 2008. p. 0001-00025.
- FALCAO, Maurin Almeida. A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade. In: Rodrigo Freitas Palma. (Org.). **O Direito e os Desafios da Pós-modernidade**. 1a. ed. Brasília-DF: Processus, 2009, v. 01, p. 205-228.
- GEFFROY, Jean-Baptiste. *“Aux sources du bouclier fiscal: l’émergence difficile d’un principe de non confiscation par l’impôt”*. In **Mélanges en l’honneur de Pierre Beltrame**. Aix-en-Provence: Presses Universitaires d’Aix-Marseille, 2010, p. 175.205.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. P. 67.
- SALDANHA, Nelson. **O estado moderno e a separação de poderes**. São Paulo:

Saraiva, 1987. P. 15. Apud, NOGUERIA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. P. 80-81.

SAMSON, William D. "History of Taxation." p. 21-41, in **The International Taxation Systems**. Boston: Kluwer Academic Publishers 2002

TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário- os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p 19-20.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Volume. III Rio de Janeiro: Renovar,1999. p. 189-190.

II. Referências virtuais

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil 2008: análise por tributo e base de incidência. Brasília. Estudos tributários n. 21, jul. 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2010.

FRANÇA. Declaração de direitos do homem e do cidadão de 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 24 ago 2010.

FURQUIM, Luiz Doria. O Moderno Direito Tributário Alemão. **Revista de Doutrina da 4ª Região**. ISSN 1980-458X. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/O%20moderno%20Direito%20Tributario%20alemao.htm>>. Acesso em 24 ago. 2010.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. Capacidade contributiva: princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário. 2005. 152 f. (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <<http://www.ugf.br/?q=stricto/77/teses>>. Acesso em: 20 ago. 2010.