

A proteção do contribuinte em face do tributo de efeitos confiscatórios

Vinícius Fermino, Bacharel em
Direito pela UnB

1. Introdução

Quando os estudiosos do Direito Constitucional se referem a “direitos e garantias fundamentais”, muitos leitores desavisados costumam identificar a expressão, exclusivamente, com os bens jurídicos encartados no art. 5º da Constituição de 1988. Esquecem-se, assim, da existência de direitos fundamentais ali não eventualmente positivados a que o constituinte deu abrigo na Carta Magna, muito embora fora do fardo art. 5º, seja por meio da elaboração de normas jurídicas insertas em outros dispositivos da Lei Maior (v.g.: arts. 6º a 17, 193 e seguintes), seja por meio da opção por certos princípios estruturantes do Estado, constitucionalmente consagrados, de que decorre a necessária proteção de inúmeros direitos do homem (v.g.: princípio do Estado de Direito e Princípio Democrático).

Nosso constituinte de 1988, sensivelmente atento ao aludido caráter não taxativo do art. 5º da nova Carta Política, escreveu, no próprio corpo do dispositivo, em seu § 2º, que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Essas observações adquirem especial relevância quando se propugna o estudo dos princípios e das limitações constitucionais do poder de tributar, de que cuidam os arts. 145 a 151 da Lei Maior. Isso porque tais postulados, muitas vezes, têm seu brilho ofuscado pelos incisos do art. 5º, quando, na verdade, como autênticos direitos fundamentais, embora positivados além do Título II da Constituição Federal, possuem o mesmo *status* e merecem especial atenção dos órgãos jurisdicionais controladores da legislação e da administração tributárias, atenção esta que, com alguma frequência, não lhes tem sido dispensada.

2. O Princípio da Capacidade Contributiva e sua Conseqüência Natural: a Vedação do Confisco

Entre os referidos princípios constitucionais limitadores da tributação, ocupa posição de destaque, em virtude de sua ampla repercussão sobre todo o sistema tributário, o princípio da capacidade contributiva, faceta tributária do postulado isonômico, geralmente esquecida pelos tribunais.

A sede constitucional do citado princípio corresponde ao art. 145, § 1º, da Carta da República, segundo o qual “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”.

Anote-se que, muito embora se refira a letra da norma unicamente a “impostos” (tributos não diretamente ligados a uma atividade estatal de prestação de serviços ou de poder de polícia), tem-se entendido que o princípio se aplica a todo tipo de exação fiscal. É tal aplicação se faz, conforme reconhece a doutrina, em dois sentidos diferentes, razão por que se costuma falar em capacidade contributiva absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva.

Do ponto de vista objetivo, o respeito à capacidade contributiva se verifica quando, na eleição das hipóteses de incidência tributária, o legislador escolhe eventos reveladores da riqueza individual do sujeito passivo potencial. Com isso, então, restringe-se a discricção legislativa, de vez que ao Parlamento fica proscrita a previsão *in abstracto* de fatos geradores de obrigação tributária que não correspondam a exteriorização de capacidade econômica por parte do contribuinte. E mais: o critério legalmente erigido para servir de base ao cálculo do *quantum* tributário há de conter-se necessariamente na quantidade de riqueza revelada quando da prática do fato imponible, com o que, para respeito do postulado ora analisado, a dimensão quantitativa da exação deve ser proporcional à capacidade contributiva revelada na prática concreta do fato gerador, independentemente de fatores externos.

Por outro lado, sob o enfoque subjetivo, o princípio ora discutido tem em vista o contribuinte concretamente considerado. Nesse aspecto, o sujeito passivo pontencial que se envolveu no fato imponible, revelador de sua riqueza pessoal, e, com isso, tornou-se contribuinte *in concreto*, deve sofrer uma tributação limitada, de tal maneira a que não reste ferido o mínimo vital para sua sobrevivência e para a manutenção de sua atividade econômica. A capacidade contributiva subjetiva tem por parâmetro, pois, as possibilidades econômicas do sujeito passivo efetivo.

Em síntese, o respeito à capacidade contributiva tem por pressuposto a tributação de fatos reveladores de riqueza, proporcionalmente à riqueza revelada, e de forma limitada, a fim de que a exação não comprometa a sobrevivência do contribuinte e a continuidade de sua atividade econômica.

Conseqüência natural da capacidade contributiva é o princípio da vedação da utilização de tributo com efeito confiscatório, de vez que este, em violação àquele postulado, ao exceder às forças econômicas do contribuinte, consome a renda ou a propriedade com tamanha intensidade que os proprietários tendem a desfazer-se de seus bens, gerando-se uma involução econômica do sujeito passivo, que fica impedido de sobreviver, de desenvolver-se ou de permanecer no mercado.

A capacidade econômica de contribuir inicia-se apenas quando, após terem sido feitos todos os gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, bem como à sobrevivência do contribuinte e de sua família, ainda resta alguma riqueza subjetiva, objetivamente tributável. Assim, há confisco quando é tributada aquela dimensão intocável, que, embora traduza capacidade econômica, não revela, ainda, capacidade contributiva.

3. A Identificação de Efeitos Confiscatórios

É pacífico na doutrina que, na identificação da tributação de índole confiscatória, aspectos não diretamente ligados à dimensão quantitativa do tributo devem ser considerados, tais como o mínimo vital, o caráter extrafiscal de certos impostos e a possibilidade de transferência da carga tributária. É por isso que uma exação excessiva pode ser plenamente justificável em face do sistema constitucional, quando se queira, por exemplo, utilizar a tributação para desestimular atividades econômicas socialmente nocivas (extrafiscalidade) ou quando se sabe, de antemão, da inarredável

transferência, ao longo da cadeia econômica, dos ônus tributários.

Da mesma forma, parece incontestável o entendimento conforme o qual, na busca de detecção de efeitos confiscatórios, não se deve levar em conta, unicamente, a repercussão de um tributo individualmente considerado sobre a “economia” do sujeito passivo, sendo certo que se deve cotejar, sobretudo, a carga tributária total sobre ele incidente com a perda patrimonial a que se submete o contribuinte para satisfação de todos os seus encargos fiscais. Caso a universalidade da carga tributária impeça o cidadão de viver e de desenvolver-se, terá havido, sem dúvida alguma, a institucionalização do confisco, em desrespeito aos imperativos constitucionais, impondo-se a revisão de todo o sistema tributário.

4. Os Danos Sociais e Econômicos do Confisco

As conseqüências socialmente danosas da tributação de efeitos confiscatórios são bastante evidentes. Absolutamente avessa ao Estado Democrático e ao capitalismo, a confiscação, por conduzir ao desgaste patrimonial do contribuinte e ao esgotamento de sua atividade econômica, por demais onerada, obsta o crescimento ou, quando menos, impede a preservação das fontes de onde os tributos são retirados, em detrimento, portanto, da economia da nação e das finanças públicas. É de dizer-se, então, que o confisco é uma atividade estatal autodestruidora.

O problema social maximiza-se, à medida em que o Estado não proporciona, à satisfação, os serviços de cuja responsabilidade se investe. A cobrança de tributos tem como justificação o deslocamento de recursos do setor privado para o setor público, para reinvestimento na órbita privada. Assim é que os tributos, em última análise, são de ser restituídos ao cidadão sob a forma de serviços públicos, como segurança, saúde, educação, infra-estrutura de água, esgoto, luz elétrica, transportes, entre tantos outros. Em verdade, o bom funcionamento de todos esses serviços justifica uma carga tributária alta, certo como é que, em face de um Estado socialmente atuante, os recursos que subsistem nas mãos do contribuinte após a tributação seriam investidos quase unicamente na melhoria de suas condições de vida.

Se, porém, o contribuinte se depara com o mal funcionamento dos serviços públicos, ele reconhece inútil o pagamento de tributos, o que gera a

insatisfação social. E, sobretudo, na maior das vezes, vê-se obrigado a despende ainda mais recursos para auferir aqueles bens materiais ou imateriais que o Estado, descumpridor de suas obrigações, não lhe prestou a contento. Ficam, pois, maximizados os efeitos destrutivos do confisco quando, mesmo apropriando-se de tributação excessiva, o aparelho estatal é ineficiente, o que ocorre por razões várias, cujo estudo desborda às proporções do presente trabalho.

5. O Controle Judicial do Confisco

Identificados os efeitos avassaladores da prática confiscatória, definível apenas quando se tem em mente as implicações geradas pelo princípio da capacidade contributiva, e assentado que o confisco compõe-se em uma atividade profundamente conflitante com a segurança dos direitos fundamentais constitucionalmente reconhecidos, é preciso debruçar-se sobre um problema de evidente complexidade: qual o instrumental de que dispõe o cidadão para proteger-se contra a confiscação?

Certo como é que o confisco condiz com uma prática de nítida inconstitucionalidade, não há dúvidas de que a garantia da inafastabilidade da jurisdição, aqui de índole constitucional, é uma alternativa. O controle abstrato da constitucionalidade, agora de ampla legitimidade ativa, e dotado de eficácia *erga omnes*, é um dos mais poderosos instrumentos para levar ao Judiciário os absurdos fiscais.

No âmbito do controle direto da inconstitucionalidade por ação, o Supremo Tribunal Federal poderá fulminar leis que desrespeitem a capacidade contributiva absoluta, tributando fatos não reveladores de riqueza ou quantificando o tributo a partir de fatores alheios à economia do contribuinte. Poderá também aquela Alta Corte suspender os efeitos, mesmo no controle da omissão inconstitucional, de diplomas legislativos violadores da capacidade contributiva relativa, por não preverem a consideração, no cálculo do valor tributário, de condições peculiares do sujeito passivo, tais como mínimo vital, impossibilidade de transferência de carga tributária, despesas necessariamente dedutíveis da base de cálculo, etc.

Nesse caso, impõe-se, ainda, a comunicação ao órgão competente para suprimimento da omissão.¹

¹ Segundo o Prof. Gilmar Ferreira Mendes (*Jurisdição constitucional: o controle abstrato de*

A questão do controle difuso concreto, no caso do confisco, envolve polêmicas cogitações. Não há dúvidas de que os juízes e tribunais podem rejeitar, *inter partes*, a aplicação de atos legislativos, com fundamento em inconstitucionalidade, quando ali restar violada abstratamente a capacidade contributiva absoluta ou relativa. Não precisam, pois, esperar até que o Pretório Excelso, provocado, manifeste-se sobre a inconstitucionalidade abstrata da lei.

Ocorre que, quando a aplicação da lei é inconstitucional não abstratamente, mas apenas no caso concreto, por gerar confisco do ponto de vista da carga tributária total incidente sobre o contribuinte jurisdicionado, o controle *incider tantum* se complica. Isso porque o que se tem por inconstitucional não é propriamente esta ou aquela lei tributária aplicável ao sujeito passivo, senão todo um complexo de normas tributárias, às vezes de várias órbitas federativas, que recai sobre ele gerando um encargo tributário universal incompatível com sua situação econômica e patrimonial. E, nesse caso, qual lei tributária envolvida caberá ao magistrado ou tribunal declarar inconstitucional? É possível a redução judicial quantitativa dos vários tributos?

É certo que não é dado ao Judiciário proceder a uma nova graduação dos tributos, questão privativa do Poder Legislativo e, nas restritas exceções constitucionais, do Poder Executivo. Também não dispõe o Estado-juiz de critérios para escolher uma ou outra lei para declarar, no caso, inconstitucional e rejeitar-lhe a produção de efeitos, dispensando-se o encargo fiscal a ela correspondente.

Se é assim, o controle judicial a bem da supressão do confisco gerado em virtude de tributação total excessiva (controle necessariamente concreto) parece estar paralisado por vicissitudes do sistema constitucional. E, por isso, o confisco com base na carga tributária total parece ser passível de averiguação apenas por meio de um tipo de controle jurisdicional inútil perante ele.

normas no Brasil e na Alemanha, 1. ed., São Paulo: Saraiva, 1996. p.297), a declaração de inconstitucionalidade por via direta da omissão inconstitucional pode vir acompanhada da suspensão dos efeitos do diploma legislativo maculado pela omissão parcial, razão pela qual a Suprema Corte, além de comunicar a autoridade competente para suprir a omissão, pode também suspender a aplicação da lei impugnada.

6. Conclusão e Perspectivas

É de concluir-se, portanto, que a proteção do direito fundamental atinente a que os tributos obedeam à capacidade contributiva é, com todos os avanços da Constituição de 1988, ainda bastante limitada. Quando, já abstratamente, a lei tributária malfez o princípio, as armas constitucionais do controle direto e do incidental militam, eficazmente, em favor do contribuinte. Se, por outro lado, a inconstitucionalidade residir no caso concreto, gerada por um sistema tributário essencialmente diluído entre as esferas federativas e absolutamente desconexo, esvazia-se a garantia constitucional do cidadão, ficando institucionalizado o confisco e toda a desordem sócio-econômica anteriormente aludida, que habitualmente o acompanha.

A provável saída apta a suprir a prostração do controle concreto frente a confiscação em virtude de carga tributária total não é, porém, de ter-se por inatingível. O próprio texto constitucional prevê, em seu art. 146, inc. II, a criação de lei complementar para regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Por meio da elaboração desse diploma, tem o legislador, em tese comprometido com a proteção dos direitos fundamentais, a oportunidade de dar ao Judiciário instrumentos para impedir esse tipo de atividade confiscatória, tão avessa ao Estado Democrático de Direito.
