

“TRIBUTACIÓN POR DENTRO” EN EL ESTADO BRASILEÑO: Espejo de un leviatán fiscal

Gerson Santana Arrais

Professor do Centro de Ensino Superior de Jataí –CESUT

Coordenador do curso de Direito –CESUT

Doutorando em Ciências Jurídicas na PUC (UCA) de Buenos Aires, Argentina – linha pesquisa: Direito

Tributário

Mestre em Direito das Relações Internacionais e de Integração da América Latina

E-mail: arraisjuris@arraisjuris.com.br

RESUMEN

Este trabajo pretende plantear una de las mayores inquietudes que atraviesan los contribuyentes brasileños, la engañosa e inmoral técnica de “tributación por dentro” como comportamiento atribuible al Estado-fisco en todos los niveles de gobierno (Unión, Distrito Federal, estados y municipios). Para el objetivo de este trabajo, resulta necesario comenzar con la exposición, de forma estricta, el *modus operandi* del Fisco respecto al método de tributación aplicado de ciertos hechos generadores utilizando la técnica de la tributación por dentro. Para ello, se abordarán los conceptos y definiciones, principios tributarios constitucionales afectados, de manera directa, por esta práctica malsinada, principalmente, en lo concerniente al principio de transparencia fiscal, al principio de reserva legal, al principio de la capacidad contributiva y al principio de prohibición de tributar con efecto de confiscación. La investigación se ha centrado en señalar el amplio espectro de efecto confiscatorio que la supuesta legalidad de la tributación por dentro causa directamente en el universo privado del contribuyente. Para el desarrollo de esta tarea se abordará, de manera amplia, la doctrina más respetada en el ámbito del Derecho Tributario Brasileño y comparado, a la luz de las distintas técnicas de hermenéutica, destacando la técnica de interpretación sistemática en la legislación tributaria brasileña, principalmente, en el marco del Derecho Constitucional. A mi entender, la importancia de este trabajo se atribuye en que hoy, en Brasil, mucho se habla de una inminente reforma tributaria en el Sistema Constitucional Tributario Nacional que está encabezado por los principales tributaristas brasileños, para consignar un solo ejemplo, podemos señalar al Dr. Kyoshi Harada, principal baluarte a favor de la eliminación de la técnica de tributación que, en la esfera de la supuesta legalidad, tributa excesivamente el contribuyente, de forma “ultrafiscalista”, con un promedio mínimo del diez por ciento más de lo que cree que tributa legalmente el contribuyente. En este contexto, uno de los puntos más relevantes que serán traídos a la luz es la presentación de la nítida diferencia que existe entre las alícuotas nominales máximas, expresamente permitidas por la ley, y las alícuotas reales que exacerban el máximo permitido en la ley contraria a la escamoteada técnica de la tributación por dentro. Como *iter* para lograr el objetivo anterior, el presente trabajo abordará la temática pertinente y de forma interdisciplinaria con el principio de reserva legal tributaria, formulando las consideraciones generales, junto con el principio de estricta legalidad tributaria, comparando principiologicamente el principio de reserva legal tributaria y el principio de transparencia fiscal. Luego, se hará una breve comparación entre la legislación tributaria y el principio de capacidad contributiva que permitirá abordar su naturaleza principiológica en el ámbito constitucional y el impacto del efecto

tributario de confiscación con tal principio. A continuación, voy a señalar la ausencia de la reserva legal tributaria en relación a la tributación por dentro presentando las diferencias que existen entre las técnicas de “tributación por fuera” y de “tributación por dentro”. Dentro de este contexto se llevará a cabo una comparación del actual sistema tributario brasileño con el *Leviatán* de Hobbes, al nivel de un Estado fiscal y el aspecto figurativo de un *Leviatán fiscal*.

RESUMO

O presente trabalho intenta trazer à baila uma das maiores inquietações dos contribuintes brasileiros, a famigerada e imoral técnica de “tributação por dentro” praticada pelo Estado-fisco em todos os níveis estatais de governo (União, Distrito Federal, estados e municípios). Para melhor expor essa inquietação, de forma estrita, vamos apresentar o *modus operandi* do Fisco em relação ao método aplicado na tributação de certos fatos geradores utilizando a técnica de tributação por dentro. Para isso, serão abordados os conceitos e definições, princípios tributários constitucionais que são diretamente atingidos por essa prática malsinada, principalmente no que tange ao princípio da transparência fiscal, ao princípio da reserva legal, ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da proibição da tributação com efeito de confisco. O centro da questão neste trabalho é apontar o amplo espectro de efeito de confisco que a suposta legalidade da tributação por dentro causa diretamente no universo do patrimônio privado do contribuinte. Para o desenvolvimento desta tarefa, será feita uma ampla abordagem da doutrina mais respeitada no âmbito do Direito Tributário Brasileiro e comparado, à luz de técnicas de hermenêutica diversas, sendo mais destacada a técnica de interpretação sistemática no âmbito da legislação tributária brasileira, notadamente no âmbito do Direito Constitucional. A importância da presente pesquisa, ao nosso ver, nos dias atuais no Brasil, é que muito se fala de uma iminente reforma tributária no Sistema Constitucional Tributário Nacional, encabeçada pelos principais tributaristas brasileiros, a exemplo do eminente Dr. Kyoshi Harada, o principal baluarte na guerra a favor da eliminação dessa famigerada técnica de tributação, que, no âmbito da suposta legalidade, tributa excessivamente o contribuinte, de forma “ultrafiscalista”, com uma média mínima de dez por cento a mais do que o contribuinte pensa que está sendo legalmente tributado. Neste contexto, um dos pontos mais importantes que será trazido a lume, será a apresentação da nítida diferença entre as alíquotas nominais máximas, permitidas expressamente pela lei, e as alíquotas reais, que exacerbam o máximo permitido na lei, por conta da escamoteada técnica da tributação por dentro. Como *iter* para atingir o objetivo acima esposado, o presente trabalho irá abordar, com pertinência temática e de forma interdisciplinar o princípio da reserva legal tributária, tecendo considerações gerais, juntamente com o princípio da legalidade estrita tributária, fazendo uma comparação principiológica entre o princípio da reserva legal tributária e o princípio da transparência fiscal. Em seguida, far-se-á uma breve comparação, nesta temática, entre a legislação tributária e o princípio da capacidade contributiva, abordando a sua natureza principiológica no âmbito constitucional e o impacto do efeito tributário de confisco com tal princípio. Ato contínuo, passaremos a expor a ausência da reserva legal tributária em relação à tributação por dentro, apresentando as diferenças entre as técnicas de “tributação por fora” e de “tributação por dentro”. No contexto do presente trabalho será, ludicamente, feita uma comparação do

atual sistema tributário brasileiro com o *Leviatã* de Hobbes, ao nível comparativo de um Estado-fiscal com um aspecto figurativo de um *Leviatã fiscal*.

1 RESERVA LEGAL TRIBUTÁRIA

1.1 Consideraciones generales

En la esfera del Derecho Penal se recurre comúnmente a los distintos ordenamientos jurídicos estatales, el apego al *principio de reserva legal*, cuyo objetivo se le atribuye a que un hecho para ser considerado delito, o hecho típico penal, debe encuadrarse correctamente, en primer lugar, en los elementos de un tipo penal previamente establecido en la ley.

En la esfera del Derecho Tributario, de igual forma, respeta las particularidades de la ciencia jurídica, con el objeto y el diverso contenido del Derecho Penal. Se puede señalar que tanto el Derecho Penal material como el Derecho Tributario, bajo esta óptica, tienen como punto en común la reserva legal. En el Derecho Tributario, esta reserva reside en el *principio de la estricta legalidad tributaria*, por la cual la creación, institución y el aumento de un determinado tributo (impuesto, tasa o contribuciones) deberá estar prevista en la ley *stricto sensu*.

Esta autorización popular expresada indirectamente en forma democrática, es señalada con claridad por el profesor argentino Dr. Héctor Belisario Villegas, quien sostiene que “los tributos son las prestaciones generalmente en dinero (aunque hay quienes las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, [...]”²¹ En esta misma línea de pensamiento, continúa señalando que “No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa limitar formalmente la coacción y respetar el principio de legalidad.”²²

Por lo tanto, no solo la relación jurídica tributaria debe estar en conformidad con la ley, según el principio de legalidad, pero también el procedimiento fiscal hay que seguir el mismo camino, o sea, el “Due Process of Law.”

²¹ Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario,” Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Astrea, 2016, p. 117.

²² *Ibidem*, p. 119.

Como la tributación es una forma de carga de contribuciones a la población con relación a los costes de los gastos públicos, no podría ser otro instrumento legislativo diverso de la ley para prever y determinar los medios de tributación, o sea, las formas de tributos.

Permitir que los jefes de poderes ejecutivos puedan adoptar las formas de tributos por medio de decretos u otras formas de actos normativos administrativos sería permitirse retirar una grande parte de la democracia participativa del pueblo. Por esto, es muy importante la profundización en este tema para entender el peso del principio de legalidad en el campo jurídico de la tributación.

En la misma enseñanza, es la línea de pensamiento de los organizadores del Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México que se puede leer:

“El principio de legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el Derecho en vigor. Esto es, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener su apoyo estricto en una norma legal (en sentido material), la que, a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consignados en la Constitución.”²³

Claro que el principio de estricta legalidad tributaria tiene como corolario el principio general de legalidad, y en este *iter*, también, está la opinión de la doctora paranaense Prof. Arana Santos, cuando sostiene que

“[...], el principio de legalidad consagra la garantía existente en el Estado de Derecho de que el particular no se encuentra a entera merced del Príncipe (gobernante), el cual, en un acto inesperado, podría confiscarle su patrimonio o modificar las reglas de recaudación a su gusto.”²⁴

1.2 Principio de estricta legalidad tributaria

El profesor argentino Orlando Taleva Salvat define en forma clara y directa el *principio de reserva de ley* en materia tributaria, afirmando que “consiste en que los elementos básicos de un tributo únicamente pueden ser generados, modificados e incluidos mediante una norma o ley.”²⁵

²³ Instituto de Investigaciones Jurídicas (2009), “Diccionario Jurídico Mexicano,” tomo 4, UNAM-Porrúa, México, p. 2535.

²⁴ Arana Santos, Josyler A., “A importância do princípio da estrita legalidade para o direito tributário,” Universidade Estadual de Londrina (UEL), rev. Scientia Iuris, v. 7/8 (2003-2004), Londrina-PR, p. 331.

²⁵ Taleva Salvat, Orlando, “Diccionario tributario,” 1ª ed., Florida, Valletta Ediciones, 2009, p. 228.

En Brasil, se evidencia la importancia de este principio como una fuerte limitación constitucional del poder tributario que tiene el Estado, conforme se infiere del inciso I del art. 150 de la Constitución Federal de 1988, *litteris*:

Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:
I - exigir o aumentar tributos sin ley que lo establezca;
[...].²⁶

Este dispositivo constitucional mencionado representa un mecanismo de limitación del poder tributario que ejerce el Estado. La ley establece esta limitación como un importante instrumento democrático de ejercicio de poder a través de los mandatarios del pueblo, titular soberano y exclusivo del poder. Respecto al *principio de la estricta legalidad tributaria*, como lo menciona el dispositivo, es importante recordar que, por estar consagrado en el cuerpo de la Constitución Federal, tal principio se sobrepone a las otras normas de carácter infraconstitucional, siendo así, un marco legal rector de los preceptos legales fundadores de los tributos creados por el legislador constituyente originario y derivado.

En la República Argentina, se identifica de una forma más heterogénea y amplia el *principio de estricta legalidad tributaria* a partir del *principio de reserva o legalidad*, conforme los preceptos de la Constitución Nacional. Según el tributarista argentino Dr. Alejandro C. Altamirano,²⁷ cuando el artículo 19 de la Constitución Argentina, dispone que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella prohíbe”²⁸, sostiene que

“El diseño constitucional de esta garantía se complementa en su configuración con otras disposiciones del mismo cuerpo legal que establecen que es el Congreso de la Nación el que elabora las normas sobre contribuciones y puntualmente los representantes de los ciudadanos elegidos democráticamente quienes inician tales clases de leyes.”

Si bien la Argentina no cuenta con un código tributario nacional, porque su competencia tributaria está dividida entre la Unión, las provincias y los municipios, sigue claramente, el *principio de estricta legalidad tributaria* para establecer y aumentar sus tributos.

²⁶ Constitución de la República Federativa de Brasil, Diario Oficial de la Unión núm. 191-A, de 05 de octubre de 1988, pp. 1 a 32, Cita en texto: (CF/88).

²⁷ Altamirano, Alejandro C, “*Derecho Tributario: parte general*,” Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2012, p. 99.

²⁸ Constitución de la Nación Argentina, Ley nº 24.430, de 10 de enero de 1995, Boletín Oficial del 10 de enero de 1995, núm. 28057, pp. 1 a 18.

En esta línea, el señalado principio constitucional tributario, tanto en Brasil como en Argentina, representa una garantía democrática de ejercicio del poder político, indirectamente, por el pueblo, para que los gobernantes no interfieran o extrapolen sus poderes reglamentarios. Es valiosa, clara y simple la opinión del profesor, Dr. Alejandro C. Altamirano, sobre que:

“[...]. Del principio de legalidad resultan una serie de características que forman el principio y son tratadas a continuación. De todas las derivaciones que proyecta este principio, el de mayor relevancia es el de la necesaria intervención del Poder Legislativo para que, a través de una ley, se establezca un gravamen. La coactividad propia de la imposición exige que la representación del Pueblo en el Congreso de la Nación sea quien defina la obligación de contribuir.”²⁹

En la Constitución Española, en su artículo 31 (1 e 3), aparecen los principios vertebradores del Sistema Tributario Español, que así se materializa:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los **principios de igualdad y progresividad** que, en ningún caso, tendrá alcance **confiscatorio**.
[...].
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con **arreglo a la ley**.”³⁰

En el mismo diseño constitucional, no es distinto lo que asevera la Constitución Mexicana, que así se materializa sobre el principio de legalidad en materia tributaria, en conformidad con el artículo 31:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...].

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”³¹

La Constitución Colombiana, por su vez, y en la misma línea de pensamiento lo afirma que en su artículo 338:

“Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”³²

²⁹ *Ibidem*, p. 100.

³⁰ Constitución Española, Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313 a 29424, Cita en texto: (CE 1978).

³¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial del Gobierno Provisional de la República Mexicana, núm. 30 (Tomo V, 4ª Época), 5 de febrero de 1917, pp. 1 a 41.

³² Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional núm. 114, del jueves 4 de julio de 1991, s/np.

1.3 El principio de reserva legal y el principio de transparencia fiscal

En el marco del Sistema Tributario Nacional Brasileño, un corolario relevante o *longa manus* del principio de reserva legal tributaria (o principio de estricta legalidad tributaria) es el principio de transparencia fiscal. No es suficiente que los elementos y todos los aspectos legales de la tributación estén expresamente previstos en texto legal. La ley debe ser lo suficientemente transparente para que el contribuyente entienda, exactamente, cuales son los tributos que está pagando, saber su base de cálculo y las alícuotas aplicadas a la base de cálculo. Tampoco es necesario que la alícuota figure en la ley de forma máxima y nominal, pero si, debe ser respetado su límite nominal o legal, bajo pena de transgresión, concomitante, al *principio de reserva legal* y al *principio de transparencia fiscal*.

El principio de transparencia fiscal está consagrado en el § 5º del artículo 150 de la Constitución Federal, *in verbis*:

“Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:
[...];
§ 5º - La ley determinará las medidas para que los consumidores sean informados sobre los impuestos que incidan sobre las mercancías y servicios.”

El tributarista brasileño Prof. Isaias Coelho, investigador del *Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas*, denomina a esta malsina practica de tributación por dentro, como, *prática ultrafiscalista*, al señalar que:

“La modalidad de cálculo “por dentro” viola la regla de transparencia en la tributación y, posiblemente, constituye un engaño al contribuyente, ya que pocos se darán cuenta que la alícuota declarada no es la que se aplica de hecho. El cálculo del impuesto “por dentro” ofende la conciencia tributaria y de razonabilidad del ciudadano común y ha sido rechazada por todos los sistemas tributarios del mundo a excepción de Brasil.”³³

Siguiendo esta misma línea de pensamiento señala que,

“[...]. Pero la escalada fiscal no para ahí. En el caso de energía y telefonía, el PIS se calcula, además del valor de la transacción subyacente, sobre el valor de la COFINS, del ICMS y del propio PIS. La COFINS se calcula también sobre el PIS, el ICMS y la propia COFINS. Y está claro que el ICMS, para no quedar atrás, incluye en su base a los tres (PIS, COFINS e ICMS).³⁴

La doctrina brasileña cansada de esta posición sobre que la *tributación por dentro* atenta el *principio de transparencia fiscal*, el Prof. Kiyoshi Arada, uno de los más experimentados

³³ Coelho, Isaias, “Cálculo do ICMS ‘por dentro’: prática ultrafiscalista?”, disponible en: <https://www.joserobertoafonso.com.br>, consulta em: 18 jun, 2019, s/np.

³⁴ *Ibidem*, s/np.

juristas tributarios, y ex-procurador jefe de la Consultoría Jurídica del Municipio de San Pablo y titular de la banca n° 20 de la Academia Paulista de Letras Jurídicas, nos enseña, *litteris*:

En las situaciones mencionadas anteriormente, queda claro, que la tributación de hecho, cuando se refiere al cálculo de los tributos por medio del método de la tributación por dentro, supera los límites de las alícuotas nominales máximas, es decir, las alícuotas previstas en la ley. Ante esto, vemos una situación jurídica suficientemente paradójica. La ley al mismo tiempo que establece una alícuota máxima, permite, también, de forma nada transparente, que esta alícuota sea superada en razón de la permisiva aplicación de la tributación por dentro, autorizando la inclusión del propio tributo y en algunos casos de otros tributos, en la base de cálculo de un tributo determinado.

2 LA LEGALIDAD TRIBUTARIA Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

2.1 Naturaleza principiológica

El principio de estricta legalidad tributaria conduce a uno de los principales propósitos de la democracia en el Estado de Derecho, por este principio, el contribuyente, por la vía de participación indirecta determina cuanto debe pagar para financiar las actividades estatales a través de la formación de los ingresos públicos. De esta afirmación se desprende sus características universales, es un comportamiento común a todos los Estados en el ámbito de la Sociedad Internacional.

Los representantes legítimos del Pueblo establecen el *quantum* tributario que se debe pagar. De otra manera, sería absurdamente antidemocrático que el volumen de los tributos a pagar por el pueblo los determinase un gobernante por vía de un decreto o cualquier otro instrumento normativo administrativo. Lúdicamente, sería como compararlo con un administrador de consorcios de un edificio, que de forma monocrática, determinase por su cuenta el *quantum* que cada condómino debiese pagar.

Por lo tanto, los elementos esenciales de un determinado tributo se deben establecer por ley como instrumento representativo de la voluntad social. Entre estos elementos nos referimos a la base imponible y las alícuotas. En el marco de una casa legislativa (parlamento, congreso o cámara municipal), la preocupación con el mínimo y el máximo de alícuotas y base de cálculo

está directamente relacionada a un importante binomio, necesidades versus disponibilidad. Por lo tanto, en términos de disponibilidad, debe existir una preocupación por parte de los representantes del para establecer la base de cálculo y alícuotas dentro de un parámetro de tributación justa o ideal para que el tributo no sobrecargue, en tal grado, la capacidad contributiva del pagador, el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.2 Capacidad contributiva y efecto de confiscación tributaria

De acuerdo a lo que señala uno de los más brillantes profesores de Derecho Tributario en Brasil, el Dr. Eduardo Sabbag, la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria “evidencia una de las dimensiones de la isonomia, a saber, la *igualdad en la ley*, cuando se busca tratar de forma distinta situaciones diversas.”³⁵

El *principio de la capacidad contributiva* en el Derecho Tributario Brasileño consagrado en el art. 145, § 1º de la Constitución Federal, expresa que “siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, pudiendo facultar a la Administración tributaria, especialmente, para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.”

El eminente tributarista brasileño Luciano Amaro, catedrático de la Universidad Mackenzie, conceptualiza la capacidad activa tributaria como “aquel principio que desea de cada uno el tributo adecuado a su capacidad contributiva o capacidad económica, traduciendo la aplicación del milenar principio *suum cuique tribuere*.”³⁶

No es distinta la opinión doctrinaria de Novoa Herrera, al enseñar que

“El principio de la capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas. Es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que éste necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial y principal motivo de existencia. Existe, pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados de sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material,

³⁵ Sabbag, Eduardo, “Manual de Direito Tributário”, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2016, p. 157.

³⁶ Amaro, Luciano, “Direito tributário brasileiro,” São Paulo, Saraiva, 2011, p. 161.

cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quién.”³⁷

En el mismo diapasón, es, también, el magisterio de Andrade Perilla, citando a Moschetti, sobre un concepto o definición más profundizada sobre capacidad contributiva del contribuyente, *litteris*:

“Definimos la capacidad contributiva como la parte del potencial económico del contribuyente que por ser superior al mínimo exento, es susceptible de soportar cargas impositivas de acuerdo con el sistema tributario.”³⁸

El Estado fiscal no puede transcender los límites permitidos por la ley para determinar cualquier tributo, de ser así, estaría actuando con arbitrariedad y exceso de poder. De este exceso, se señala que, por su ilegalidad e ilegitimidad, hay una aproximación de confiscación tributaria, porque la exacción tributaria *extra legem* produce, sin lugar a duda, un efecto de confiscación, puesto que recaudar del ciudadano administrado una parte de su patrimonio privado (dinero), sin la autorización legal o trascendiendo los límites legales, es una forma de expropiación o confiscación.

Este comportamiento por parte del Estado-fisco está expresamente prohibido por el art. 150, inc. 1 de la Constitución Federal, que determina que el tributo no podrá tener efecto de confiscación. En esta línea de pensamiento, no difiere la posición del gran tributarista brasileño Fábio Goldschmidt, al enfatizar que confiscación “es el acto de apoderarse de la propiedad en pro del Fisco, sin que se ofrezca al perjudicado alguna compensación a cambio. Por esto, la confiscación presenta la penalización resultante de la práctica de cualquier acto contrario a la ley.”³⁹

Baria de Castilho conceptualiza la confiscación tributaria como aquello que “consiste en una acción del Estado que emprende el uso del tributo, el cual recauda la totalidad o una parte considerable del ciudadano contribuyente, sin ninguna retribución económica o financiera por tal acto.”⁴⁰

³⁷ Novoa Herrera, Gerardo, “*El principio de la capacidad contributiva*,” Revista PUCP, Derecho y Sociedad, núm. 27, Lima, Perú, 2006, p. 101 a 105.

³⁸ Andrade Perilla, Mario, *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*, Pontificia Universidad Javeriana, Edic. Bogotá, 1985, Pág. 240.

³⁹ Goldschmidt, Fábio Brun, “*O princípio do não-confisco no direito tributário*,” São Paulo, Editora Rev. dos Tribunais, 2003, p.46.

⁴⁰ Castilho, Paulo César Baria de, “*Confisco tributário*,” São Paulo, Editora Rev. dos Tribunais, 2002, p. 39.

En teoría, en el marco de los parámetros legales, lo que se tributa del contribuyente, además, de los límites permitidos por la ley tributaria establecida, trasciende los límites de su capacidad contributiva tributaria.

En nuestra obra jurídica reciente, en el mismo tema, se sostiene que,

“Se basa y es notoriamente universal la prohibición de confiscación en la relación jurídica obligacional tributaria. El tributo no puede tener efecto de confiscación. El tributo es, según su naturaleza jurídica, retributiva o contributiva, pero nunca confiscador.”⁴¹

En la misma obra, *mutatis mutandi*, haciendo referencia a la exacción tributaria de los impuestos indirectos sobre los consumidores brasileños que no figuran en las leyes que establecen los impuestos plurifásicos como contribuyentes de derecho, señalamos la idéntica situación tributaria con efecto de confiscación, *in verbis*:

“Si el consumidor no es contribuyente de derecho, pero aun así, ante la ausencia de sujeción pasiva tributaria, el Estado permite, y a partir de cierto punto, impone indirectamente la carga tributaria indebida a él, bajo el manto inmoral de considerarse tributación indirecta, es obvio que se trata de confiscación financiera al consumidor, por la indebida exacción.”⁴²

En resumen, de lo presentado hasta aquí, resaltamos que la Constitución Española, específicamente, en su art. 31, inciso 1, impone que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Desde la época de Hobbes, tomando en consideración su visión sobre el nuevo modelo del pacto social transformador del viejo modelo del hombre natural en hombre artificial, fue incluido este último en un tipo de pacto social, que se refería al Estado, como en su obra *Leviatán*,⁴³ una creación de hombre para la protección colectiva de todos los hombres, para la defensa de sus intereses colectivos y comunes. Esta situación evolutiva, en la visión de Hobbes, era necesaria para evitar el caos en la vida del hombre natural caracterizada por la falta de política y la no sociabilidad, en una situación de guerra o de disputa entre la humanidad (*bellum omnium contra omnes*).

⁴¹ Arrais, Gerson S., “*Tributação consumerista indireta no Brasil: nítido efeito confiscatório*,” Interdisciplinaridade e Direito Público, Organizadores: Ângela Limongi Alves, Fernando Bentes, Leonan Liziero, Rio de Janeiro, Ágora 21, 2018, p. 287.

⁴² *Ibidem*, p. 292.

⁴³ Hobbes of Malmesbury, Thomas, “*Leviathan or matter, form and a power of a common wealth ecclesiasticall and civil*,” trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva, São Paulo, L&L, v.2017, p. 114.

A partir de la configuración del Leviatán, según el contexto del hombre artificial de la obra de Hobbes, la figura del hombre pasa a vivir en colectividad respetando las normas del pacto social, se somete a dicho pacto con el monstruo o la bestia que es el Estado a cambio de un aparente estado de paz y no de estado de guerra, pero el hombre artificial continúa, como antes, desconfiado en relación a los demás individuos. Hobbes, en su obra, *Leviatán*, defiende el régimen monárquico de gobierno considerando que es menos “corrupto” que el democrático. Para ello, defiende el poder absoluto en las manos del soberano. En una simple lectura de la obra de Hobbes se percibe que el absolutismo monárquico detiene todos los poderes del Estado en sus manos con el fin de utilizarlos para garantizar la paz social de la forma más adecuada.

Desde esta premisa extraída del Estado de Hobbes, a partir de una comparación extremadamente lúdica del monstruo Leviatán bíblico, citado por Job, por momentos apocalípticos, todos los poderes del Estado se concentran en las manos del monarca de forma panóptica y, si es necesario, también, abusiva. Seguramente, el Leviatán fiscal toma para sí todas las riendas de la tributación escapando, por consiguiente, de la tributación ideal o justa, sin preocuparse, como es sabido, de la capacidad contributiva de sus súbditos – los contribuyentes.

De este modo, hoy en día, una tributación abusiva y que trasciende los límites legales, lógicamente, será considerada desde el punto de vista comparativo, una exacción con el *modus operandi* de Estado Leviatán.

En la actualidad la carga tributaria brasileña se la reconoce como una de las mayores del mundo. Es históricamente tradicional esta característica de Leviatán fiscal en que la sociedad brasileña vive y soporta. Muchos factores de orden tributario contribuyen para ello, como se demuestra con la utilización de la técnica de la *tributación por dentro* y la gran carga de transferencia de los tributos plurifásicos a los contribuyentes de hecho, los consumidores que no figuran en la ley como *contribuyentes de derecho*. Este sesgo demuestra una clara falta de respeto a la reserva de ley que la tributación por dentro opera con efecto de confiscación sin importar el *quantum* de esta expropiación por más sutil que sea. En nuestro reciente artículo publicado en una importante revista jurídica de Fortaleza, en el Estado de Ceará, registramos

ese sesgo de confiscación por vía de la tributación exacerbada o por encima de los parámetros legales, incluso cuando señalamos que

“En sentido amplio, confiscar significa disponer de algo que le pertenece a alguien, de forma ilegal o ilegítima, en contra de la ley. En el Derecho Tributario, según la doctrina en general, la confiscación tributaria presenta distintas caras. En primer lugar, se debe considerar, que cualquier exacción o exigencia tributaria no amparada por la ley o en desacuerdo con esta, como la exacción tributaria excesiva que traspasa los límites legales, se presupone como una confiscación tributaria, porque el Estado-fisco dispone del contribuyente parte de su patrimonio privado y lo ingresa de forma abusiva al tesoro público.”⁴⁴

No es diferente el pensamiento del eminente magistrado de Curitiba, el Dr. Jorge de Oliveira Vargas, cuando define la confiscación tributaria de la siguiente manera:

“La expresión del efecto de confiscación reflejada en el art. 150, IV, de la Constitución Federal, deja en claro que la garantía de no confiscatoriedad tributaria debe recibir la interpretación más amplia posible. “Efecto”, en este caso, es el resultado. Es por el resultado que este principio debe ser interpretado, y, por lo tanto, es posible su aplicación utilizando los principios de analogía y de equidad, haciendo uso de la interpretación teleológica. Toda imposición tributaria que tenga como resultado un plus indebido a favor del Estado, tendría naturaleza confiscatoria, tendría efecto de confiscación.”⁴⁵

3 TRIBUTACIÓN POR DENTRO Y LA AUSENCIA DE RESERVA LEGAL TRIBUTARIA

3.1 características de la “tributación por dentro”

Para comprender lo que significa la *tributación por dentro* en Brasil, es necesario distinguirla de la llamada *tributación por fuera*. La nomenclatura de ambas técnicas de formación de la base de cálculo tributaria y de aplicación de alícuotas son, de hecho, construcciones de la doctrina tributaria brasileña.

3.2 Técnicas de la “tributación por fuera”

Siendo o no una situación de tributación en la forma de *bis in idem*,⁴⁶ en la tributación por fuera, el Estado-fisco, cuando emite una obligación tributaria identifica la base de cálculo

⁴⁴ Arrais, Gerson S., “La confiscación tributaria en la historia del derecho brasileño,” Revista Direito Diário, 2ª ed., v. 1, n. 1, (jul./dez. 2018), Fortaleza, 2018, p. 55.

⁴⁵ Vargas, Jorge de Oliveira, “Princípio do não-confisco como garantia da tributação justa,” 1. ed., 4. reimpr., Curitiba, Juruá, 2012, p. 72.

⁴⁶ *Bis in idem* tributario no se confunde con la doble tributación. En la situación de *bis in idem* tributario, sobre un mismo hecho generador (acontecimiento económico) se pueden producir dos o más tributaciones, por un mismo ente estatal (fisco), en relación a dos o más tipos de tributos, en razón de la competencia tributaria estatal atribuida por el legislador constituyente. En Brasil, v.g., el *bis in idem* tributario tiene supremacía constitucional. La doble

prevista en la ley y aplica sobre esta base de cálculo la alícuota prevista en la ley. La aplicación de la alícuota es por única vez, sea en la forma progresiva o en la forma puramente proporcional. De esta aplicación resulta el valor del tributo que debe pagar el contribuyente.

Supongamos, a modo de ejemplo, que un ciudadano brasileño percibe una remuneración mensual laboral de seis mil reales. Por la Ley del Impuesto a la Renta en Brasil, Ley nº 11.482 del 31 de mayo de 2007, que adoptó una tabla con alícuotas progresivas múltiples para los diferentes escalones o niveles de remuneración, a este valor de remuneración o salario, después de las deducciones legales a favor del contribuyente (gastos médicos, escolares, planes de salud, entre otros), se obtiene el valor de la base de cálculo sobre el cual se aplicará la alícuota del 27,5% (veintisiete y medio por ciento), que dará como resultado el valor del impuesto a las ganancias de la persona física (IRPF) a pagar. En concepto de IRPF, la alícuota se aplica solo una vez como lo indica el permisivo legal. Esta es la técnica de *tributación por fuera*.

Sin embargo, con respecto a la remuneración ejemplificada anteriormente, el mismo trabajador, además de la tributación aplicada por el IRPF sobre sus ingresos salariales, cuya competencia tributaria es de la Unión Federal, se le tributará también por el mismo ente estatal, un tributo constitucionalmente calificado como *contribuição previdenciária*, (contribución de seguridad social), aplicándose la misma técnica de *tributación por fuera* como lo señalamos anteriormente. A esta pluralidad de tributaciones sobre el mismo hecho generador (recibo de remuneración) se denomina *bis in idem* tributario permitido por la Constitución Brasileña.

3.3 Técnicas de “tributación por dentro”

A diferencia de la tributación por fuera, la tributación por dentro en el caso de Brasil, se calcula el tributo aplicando la alícuota dos veces, de forma compuesta. Es el caso de ICMS (Impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios) sobre el consumo de energía eléctrica, en la mayoría de los estados brasileños, donde, primeramente, se calcula el valor del consumo en kilowatts (kw). Después sobre el valor calculado (consumo), se aplica la alícuota que, en la mayoría de las Federaciones, gira en torno de 25% (veinticinco por ciento).

tributación, a su vez, en Brasil está prohibida porque afrenta la repartición de la competencia constitucional tributaria.

Segundo para calcular la base de cálculo, se aplica la misma alícuota (25%) sobre la sumatoria del consumo y del primer cálculo sobre ese consumo (consumo más 25%). Está a la vista que la *tributación por dentro* es, en verdad, la *inserción del valor del propio tributo en la base de cálculo junto con el valor del consumo*.

En la situación hipotética esbozada en el párrafo anterior, la alícuota legal del ICMS es de 25% (alícuota nominal máxima), pero después el cálculo del ICMS, con la técnica de tributación por dentro al introducir el valor inicial del tributo en la base de cálculo, la alícuota real pasa al 33,33%, una alícuota, sin duda inaceptable, frente a un consumo de un bien considerado, hoy en día, de primera necesidad.

En este ejemplo práctico, como sucede recurrentemente en Brasil, existe en mi opinión, un agravio al *principio de transparencia tributaria* expresado en el § 5º del artículo 150 de la Constitución Federal, por el cual el contribuyente deberá ser aclarado, en detalle, de todos los tributos que inciden en sus adquisiciones de bienes o servicios. Es un contrasentido imperdonable que la ley determine una alícuota nominal máxima y el Estado- fisco lo practique a través de la tributación por dentro, una alícuota muy superior que, en promedio, excede con esta malsinada práctica en más del diez por ciento el límite legal, que escamotea o camufla, a la vista de los contribuyentes, el exceso de la tributación a los efectos de la alícuota real, en latente ilegalidad en contra de la alícuota máxima permitida. Gran parte de los contribuyentes, para no decir casi todos, no perciben que pagan más del diez por ciento de lo que prevé la ley.

4 CONCLUSIONES

La técnica de la *tributación por dentro*, en mi opinión, atenta contra el principio de capacidad contributiva del contribuyente (o sujeto pasivo de la obligación tributaria), contra el principio de la estricta legalidad tributaria, en cuanto al nivel máximo autorizado por la alícuota máxima nominal y contra el principio de transparencia tributaria porque la gran masa de los contribuyentes no ve, a ciencia cierta, que paga en sus facturas un diez por ciento más de la alícuota máxima permitida en la ley para una determinada tributación y, en su mayor parte, desconocen que el Estado-fisco hace uso de esa malsinada práctica de tributación por dentro,

con el fin de introducir el valor del propio tributo, cuando no de otros, en la base de cálculo del tributo a pagar.

La técnica de tributación por dentro es tal vil que las diferencias reales de las alícuotas provocan pequeños aumentos cuantitativos en las facturas, que casi siempre es tolerada por los contribuyentes. Sin embargo, lo que se ilustra no es el pequeño exceso de pago en cada factura, sino, la tributación que es injusta, parcialmente ilegal, no transparente y, en mi segura opinión, confiscatoria, porque recauda parte de los tributos indebidos extraídos del patrimonio privado de los contribuyentes a las arcas públicas.

Previsto o no en la ley, tributar sobre valor del tributo adicionado en un precio de consumo o de adquisición de bienes o servicios, trasciende el universo patrimonial del contribuyente, en razón de que, después del primer cálculo del tributo, con el fin de adicionarlo a la base de cálculo final, el valor correspondiente ya no pertenece al universo patrimonial del contribuyente, independientemente de si ya ha sido pagado o no.

En este mismo sentido, carece, para el contribuyente, el aspecto patrimonial o económico de esa tributación, porque, a partir del momento en que se calcula, en la liberación tributaria, la primera aplicación de la alícuota, existe una transferencia de la disponibilidad jurídica (empeño o reserva) del valor calculado a la Hacienda Pública. Por lo tanto, incluir ese valor a la base de cálculo del tributo que el contribuyente tendrá que pagar es tributarlo dos veces, esto implica tributar una fracción de patrimonio que no le pertenece. Se estaría ante una verdadera aberración tributaria, sin lugar a dudas, ante una confiscación tributaria.

De este modo, se observa que la técnica de la tributación por dentro, incluso paradójica o indirectamente, prevista en la ley, atenta directamente contra un importante principio constitucional brasileño, el de la *prohibición de la utilización del tributo con efecto de confiscación*.

Mutatis mutandi, frente a la falta de una amplia reforma tributaria en el Estado Brasileño, la falta de transparencia en la tributación, en todas las esferas gubernamentales, v.g. por la tributación por dentro, como una de las causas más expresivas del peso de las cargas financieras tributarias al contribuyente, aliada a la voracidad del Estado-fisco, el

contribuyente brasileño, durante mucho tiempo ha visto la República, de forma lúdica comparativa, a un *Leviatán fiscal*. La prueba de esto, es que no trata de falacias evasivas o elusivas, demuestra que en el ejercicio financiero del año 2017, conforme los datos recientes de las investigaciones y estudios realizados por el *Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário*, el IBPT, entre los tributos directos e indirectos, el contribuyente brasileño, en especial la persona física, soportó una carga tributaria equivalente a una carga de trabajo (labor) del período trabajado desde el 1º de enero hasta el 2 de junio de aquel año, es decir, ese fue el período que tuvo que trabajar para pagar, exclusivamente, sus tributos (federales, estaduais y municipales), según los datos del ente publicados.

Desde esta perspectiva, se observa que el *Leviatán fiscal* brasileño, cada año que pasa, se convierte cada vez más voraz, monstruoso, caro y poco eficiente como protector y pacificador de la guerra social para el contribuyente brasileño, de modo que, a la luz, no está siendo fácil, en esta situación, ser el *hombre artificial* que fue diseñado por Hobbes.

BIBLIOGRAFIA

ALTAMIRANO, Alejandro C, “*Derecho Tributario: parte general*,” Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2012.

AMARO, Luciano, “*Direito tributário brasileiro*,” São Paulo, Saraiva, 2011.

ANDRADE PERILLA, Mario, *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*, Pontificia Universidad Javeriana, Edic. Bogotá, 1985.

ARANA SANTOS, Josycler A., “*A importância do princípio da estrita legalidade para o direito tributário*,” Universidade Estadual de Londrina (UFL), rev. Scientia Iuris, v. 7/8 (2003-2004), Londrina-PR.

ARRAIS, Gerson S., “*La confiscación tributaria en la historia del derecho brasileño*,” Revista Direito Diário, 2ª ed., v. 1, n. 1, (jul./dez. 2018), Fortaleza, 2018.

ARRAIS, Gerson S., “*Tributação consumerista indireta no Brasil: nítido efeito confiscatório*,” Interdisciplinaridade e Direito Público, Organizadores: Ângela Limongi Alves, Fernando Bentes, Leonan Liziero, Rio de Janeiro, Âgora 21, 2018, p. 275-295.

BECHO, Renato Lopes, “*Filosofia do direito tributário*,” São Paulo, Saraiva, 2009.

CASTILHO, Paulo César Baria de, “*Confisco tributário*,” São Paulo, Editora Rev. dos Tribunais, 2002.

COELHO, Isaias, “*Cálculo do ICMS ‘por dentro’: prática ultrafiscalista?*,” disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br>, consulta em: 18 jun, 2019.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313 a 29424, Cita en texto: (CE 1978).

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, Diario Oficial de la Unión núm. 191-A, de 05 de octubre de 1988, pp. 1 a 32, Cita en texto: (CF/88).

CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA, Ley nº 24.430, de 10 de enero de 1995, Boletín Oficial del 10 de enero de 1995, núm. 28057, pp. 1 a 18.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA, Gaceta Constitucional núm. 114, del jueves 4 de de julio de 1991, s/np.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Diario Oficial del Gobierno Provisional de la República Mexicana, núm. 30 (Tomo V, 4ª Época), 5 de febrero de 1917, pp. 1 a 41.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun, “*O principio do não-confisco no direito tributário*,” São Paulo, Editora Rev. dos Tribunais, 2003.

HARADA, Kyoshi, “*Tributação por dentro*,” Revista eletrônica Âmbito Jurídico, nº 81, disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/tributacao-por-dentro/>, (out.), 2010.

HOBBS OF MALMESBURY, Thomas, “*Leviathan or matter, form and a power of a common wealth ecclesiasticall and civil*,” trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva, São Paulo, LêLivros, 2017.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS (2009), “*Diccionario Jurídico Mexicano*,” tomo 4, UNAM-Porrúa, México.

NOVOA HERRERA, Gerardo, “*El principio de la capacidad contributiva*,” Revista PUCP, Derecho y Sociedad, núm. 27, Lima, Perú, 2006, p. 101 a 105.

SABBAG, Eduardo, “*Manual de Direito Tributário*”, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2016.

TALEVA SALVAT, Orlando, “*Diccionario tributario*,” 1ª ed., Florida, Valletta Ediciones, 2009.

VARGAS, Jorge de Oliveira, “*Princípio do não-confisco como garantida da tributação justa*,” 1. ed., 4. reimpr., Curitiba, Juruá, 2012.

VILLEGAS, Héctor B., “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*,” Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Astrea, 2016.