

FAMÍLIA E TRIBUTAÇÃO

A VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE SE UTILIZAR TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi
Da Faculdade de Direito da UFMG

CONTEUDO: 1. Introdução. 2. Distinção entre o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco e o princípio da isonomia tributária (gradação do imposto de acordo com a capacidade econômica do contribuinte). 3. Critérios para a determinação dos efeitos confiscatórios dos tributos. 3.1 O caso de guerra. 3.2 As finalidades extrafiscais do tributo. 3.3 Os impostos incidentes sobre o consumo. 3.4 A tributação da renda e do patrimônio. A proteção da família. 3.5 Sanções e vedação de confisco. 4. Praticabilidade e vedação de confisco. 5. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, art. 150, IV, veda aos entes políticos da Federação, utilizar tributo com efeito de confisco.

Esse princípio é alinhado pela Carta Magna entre aqueles que configuram “limitações do poder de tributar” (Seção II, art. 150). É norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.

Há dois séculos, Montesquieu extraiu, de distintas ordens jurídicas que observou, uma regra geral a qual, segundo ele, os fatos da realidade jamais contrariaram: “pode-se elevar a carga tributária na proporção da liberdade dos sujeitos; e há que, forçosamente, moderá-la à medida que a servidão aumenta”...(1) E explica: “pode-se aumentar os tributos na maior parte das Repúblicas, porque o cidadão, que acredita pagá-los a si mesmo, tem a vontade de pagá-los

pois detém ordinariamente o poder, em razão da natureza do governo"... "No Estado despótico, não se pode aumentá-los porque não se pode aumentar a servidão extrema".(2)

Ao demonstrar que a compensação pelo peso elevado dos tributos é a liberdade e, ao alertar contra possíveis abusos ocorrentes nas democracias, o texto do Espírito das Leis continua atual. Coincidentemente, a Constituição Federal constitui a República Federativa do Brasil em um Estado Democrático de Direito. Dentro dos marcos intervencionistas do séc. XX, o Estado Democrático de Direito tem como metas não só garantir o desenvolvimento nacional, como erradicar a pobreza, a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º).

Indubitavelmente, a expressão Estado Democrático de Direito é amplíssima. Não pode ser mera concepção formal, no sentido que Pontes de Miranda atribui à palavra democracia, ou seja, forma de governo, na qual o povo, detentor primário e originário do poder, se autoordena a ordem jurídica diretamente, ou por meio de representantes que escolhe, periodicamente(3). Ao lado da forma (primado da lei), estão outros dados necessariamente integrantes do conceito constitucional, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Estado Democrático de Direito é antes noção de sistema político, o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotados pela Constituição.

Ora, são exatamente tais valores e diretrizes, perseguidos pelo Estado Democrático de Direito, conforme art. 3º da Carta Magna, que permitem esperar um elevado custo de intervenção. Para financiar um Estado tão caro, é de se deduzir uma elevação da carga tributária. A norma constitucional, que veda utilizar tributo com efeito de confisco, coíbe os abusos, segundo as lições de Montesquieu, apenas possíveis nas repúblicas.

Aparentemente singelo, esse curto princípio esconde questões de indagação mais profundas e de difícil solução prática.

Uma delas se apresenta quando se tenta estabelecer as relações existentes entre o Direito Tributário e os direitos e garantias fundamentais individuais ou sociais. A Constituição Federal contém

dois grandes grupos de normas, aparentemente conflitantes, mas que, a rigor, se interrelacionam em sínteses dialéticas constantes. De um lado, a Carta Magna, no art. 5º dos direitos e garantias fundamentais, consagra a livre escolha e o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o direito de propriedade e o direito de herança, somente autorizando a desapropriação por utilidade, interesse público ou função social, mediante justa e prévia indenização quer em dinheiro, quer em títulos da dívida pública. Ainda assegura o direito ao salário nunca inferior ao mínimo, capaz de atender às necessidades básicas do trabalhador e de sua família (nelas incluindo moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social), assim como sua irredutibilidade (art. 7º, Cap. II dos Direitos Sociais). Finalmente, em seu art. 1º, o Texto Constitucional assenta as bases do Estado Democrático de Direito em que converte a República Federativa do Brasil, na livre iniciativa. Não obstante, por outro lado, o mesmo Texto Fundamental autoriza amputar, através de impostos, a renda (mesmo aquela de caráter salarial, advinda do trabalho subordinado), o capital, o patrimônio, ou seja, a propriedade e seus acréscimos por heranças, doações ou aquisições onerosas.

Enfim, os princípios que garantem, na Constituição Federal, o desempenho do regime econômico capitalista convivem com outros, que configuram deveres de concorrer ao custeio e financiamento do Estado e dos serviços públicos, sobrepondo-se os interesses públicos aos privados. E é exatamente sobre esse ponto de tangência entre tais valores em oposição, protegidos constitucionalmente, que não há consenso doutrinário.

A corrente formal desvinculada as normas tributárias daquelas outras reguladoras dos direitos e garantias fundamentais, lembrando que, tecnicamente, tributo é uma obrigação legal, de caráter pecuniário, enquanto a desapropriação é forma originária de aquisição da propriedade e o confisco, espécie de sanção. Três institutos distintos e paralelos, sem ponto de contato.(4)

A corrente material, por detrás da forma, enxerga no tributo, especialmente no imposto, uma limitação ao direito de propriedade, com efeito de expropriação parcial.(5)

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição de 1988 encerra tal polêmica. Embora do ponto de vista

técnico, em caráter restrito, tributo não seja desapropriação (forma pela qual o Estado se investe originariamente na propriedade), nem confisco (a rigor, forma de sancionar a prática de ato ilícito), a citada norma constitucional do art. 150, IV, reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, a Constituição Federal não equipara tributo a confisco, não despreza a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretem a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco. Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que, no art. 150, IV, se veda é que a lei regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.

Observe-se que a perda de bens, regulada em lei, é modalidade de pena, expressamente autorizada na Constituição, não obstante, somente aplicável mediante o devido processo legal (art. 5º, XLVI e LIV). No Direito Constitucional moderno, pode-se afirmar que o confisco propriamente dito, mesmo para punir crimes, é amplamente vedado, de forma expressa ou implícita, em ordenamentos de distintos países. A regra não obsta, como lembra Santi Romano, a perda das coisas que se ligam a crimes, nem dos meios que serviram para delinquir ou ainda tampouco dos frutos resultantes do enriquecimento ilícito ou de danos causados ao erário, pena sempre imposta em processo judicial.(6)

Com mais evidência se deduz que a inteligência do disposto no art. 150, IV, vedando utilizar tributo com efeito de confisco, parte, necessariamente da premissa de que o tributo não sendo sanção de ato ilícito, não pode desencadear conseqüências tão ou mais gravosa do que as sanções penais.

O art. 150, IV, estabelece as relações entre os direitos e garantias fundamentais e os tributos, vedando o confisco, sem entretanto equiparar institutos jurídicos distintos.

2 — DISTINÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO QUE VEDA UTILIZAR TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTARIA (GRADUAÇÃO DE IMPOSTOS DE ACORDO COM A CAPACIDADE ECONOMIA DO CONTRIBUINTE).

O tributo que veda instituir tributo de efeitos confiscatórios tem nítida relação com a capacidade econômica do contribuinte, mas, por sua vez, distingue-se claramente daquele outro, estabelecido no art. 145, parágrafo 1º, o qual obriga o legislador a graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

A capacidade econômico-contributiva do contribuinte é o ponto de partida do qual derivam não só o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), como também o princípio da tributação proporcional à força econômica do sujeito passivo, na forma em que se encontra inserido no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal. Mas embora assentados sob os mesmos fundamentos, os princípios se não confundem.

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie de fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de A.A. Becker), posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda (ou de sua fonte) ou do patrimônio.

O princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco tem assim um sentido amplo, vazado em termos absolutos, que garante o direito de propriedade e seus acréscimos inclusive por ordem sucessória, a livre escolha ou o exercício de qualquer profissão e a livre iniciativa. Mas não é um princípio de justiça material ou de isonomia.

Já o art. 145, parágrafo 1º, vai além. Assenta-se na capacidade econômica do contribuinte, ponto de toque do qual também deriva a

vedação de efeitos confiscatórios. Entretanto, obriga à proporcionalidade, à graduação igual, vinculando-se à justiça tributária.(7)

Quando a igualdade jurídica é considerada do ponto de vista material e não apenas formal, como anotou Perelman, impõe-se distinguir genérica e individualmente para tratar-se desigualmente os desiguais...(8)

A igualdade, enquanto imperativo que exige tratamento jurídico uniforme para situações semelhantes, inibidor de exceções e privilégios odiosos, veda as discriminações. É a face negativa do princípio, enquanto o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdades econômicas, advindas da ordem dos fatos) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada. Os aspectos negativo e positivo do princípio da igualdade miscigenam-se continuamente, constringendo o legislador ordinário a criar os mesmos deveres tributários para aqueles que manifestarem idêntica capacidade contributiva.

Ora, o princípio da igualdade, consagrado no art. 5º da Constituição Federal, expressa-se adequadamente, dentro do campo específico dos tributos, na forma do art. 145, parágrafo 1º. Ele obriga não só que se evite o confisco, mas também que a lei trate de forma isonômica idênticas capacidades econômicas, sem privilégios a quaisquer grupos e sem ônus adicionais a outros. Por detrás do princípio da igualdade, como vimos, há uma constante interação entre a face negativa do princípio (aquela que veda distinguir entre iguais) e a face positiva (que obriga o legislador a reconhecer as disparidades econômicas, sem dúvida expressivas, para fins de tributação).

Assim, o princípio do art. 145, parágrafo 1º, embora também assentado na capacidade econômica, é relativo e impõe que, comparativamente, a lei faça justiça tributária, vale dizer, crie deveres tributários iguais para todos, mais leves para os economicamente mais fracos e mais pesados para aqueles de maior capacidade contributiva. Já o princípio, que estamos analisando, que veda utilizar tributo com efeito de confisco, é absoluto e amplo, não suportando comparação. Resguarda o direito de propriedade, em sentido lato, mas não assegura a igualdade, objetivo precipuamente visado no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal.

Ambos, não obstante, têm em comum a pessoalidade. Em razão

de partirem da capacidade econômica, os dois princípios devem levar em conta os gastos necessários à aquisição e manutenção da renda e do patrimônio do contribuinte e de sua família, dados esses, variáveis e pessoais. Mas um deles, o que veda o confisco, não compara para verificar se certo grau de justiça material foi razoavelmente incorporado pelo legislador.

O art. 145, parágrafo 1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. E quando será impossível?

A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação objetiva. E que, nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo, que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Torna-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece, em substituição, o princípio da seletividade para o IPI e para o ICMS, nos arts. 153, parágrafo 3º, I, e 155, parágrafo 2º, III.

Observe-se, finalmente, que o fenômeno acima referido, da translação ou transferência ocorrente nos impostos ditos "indiretos", exigirá um tratamento especial frente aos dois princípios que estamos pondo em contato e resolver-se-á, exclusivamente, na seletividade de alíquotas ou na isenção dos gêneros de primeira necessidade.

3. CRITERIOS PARA DETERMINAÇÃO DOS EFEITOS CONFISCATORIOS DOS TRIBUTOS.

A questão mais difícil, relativa ao tema abordado, surge quando não se coloca o princípio da vedação de confisco em termos absolutos,

mas relativos.

Assim, nos impostos incidentes sobre o patrimônio ou a renda, lei hipotética, que fixe alíquota de 100% (cem por cento) sobre o valor do bem ou do rendimento, será considerada, sem qualquer dissensão na doutrina estrangeira ou nacional, de efeitos confiscatórios, ofensivos a princípios constitucionais como o direito de propriedade e de herança, a livre escolha ou o exercício de qualquer profissão lícita.

Entretanto, se passarmos a considerar hipóteses em que a imposição tributária almeje alcançar fins extrafiscais, ou casos em que as alíquotas alcancem menos de 100% (cem por cento), como 80% (oitenta por cento) ou 60% (sessenta por cento), então, nesse ponto, começarão as discórdias e as polêmicas se tornam complexas.

Não há, nesse assunto, auxílio doutrinário nem tampouco apoio jurisprudencial. Tipke lembra que, na Alemanha Ocidental, não se conhece sequer uma decisão dos tribunais, que declarasse um tributo inconstitucional, em razão de seus efeitos confiscatórios.(9) Também, entre nós, no Brasil, não se tem notícia de precedente jurisprudencial na matéria.

Entretanto, Hector Villegas registra, na Argentina, o trabalho da jurisprudência, que vem fixando em 33% (trinta e três por cento) o teto máximo de validade constitucional na exigência de certos tributos. A Corte Constitucional daquele país declarou inconstitucional o “imposto imobiliário que consumisse mais de 33% da renda calculada segundo o rendimento normal médio de uma corretora e adequada exploração”... assim como o imposto sobre heranças e doações que “excedesse a 33% do valor dos bens recebidos pelo beneficiário”.(10)

Tal como Villegas, entendemos que a Constituição, acertadamente, não fixou um limite numericamente definido, pois diversas circunstâncias podem interferir na configuração daquilo que seja ou não confiscatório.

Não será confiscatória, exclusivamente, a lei tributária que estabelecer alíquotas de 100% (cem por cento) incidentes sobre o valor da renda ou do patrimônio, mas toda a imposição tributária que, substancialmente, reduzir o patrimônio. A dificuldade está, exatamente, em estabelecer a proporção.

Em termos genéricos, pode-se dizer que os seguintes critérios e

circunstâncias são relevantes para a determinação do caráter confiscatório ou não do tributo:

3.1. O CASO DE GUERRA

A guerra é circunstância de gravíssima ruptura conjuntural e estrutural que solicita tratamento especial e enseja tributação mais elevada e maiores sacrifícios de todos, do que aqueles toleráveis em tempo de paz.

3.2. AS FINALIDADES EXTRAFISCAIS DO TRIBUTO.

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.

A Constituição Federal determina expressamente que o imposto territorial rural (ITR) seja utilizado com fins extrafiscais, colimando alcançar a produtividade da propriedade rural, assim como autoriza a progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), para assegurar a função social da propriedade.

Considerando esses diferentes objetivos que a lei pode perseguir, vale dizer, meramente suprir as burras do Estado, ou, ao contrário, estimular ou desestimular comportamentos na extrafiscalidade, devem ser permitidos parâmetros diferentes. Na extrafiscalidade, é de se consentir na maior agressividade fiscal, em uma tributação que, de fato, possa acarretar desvantagens econômicas àquele que, embora não praticando o ilícito, persista em atuar contrariamente aos interesses políticos, sociais ou econômicos superiores da coletividade.

Entretanto, a questão não é tão simples, pois os estudos mais aprofundados sobre esse tema demonstram que não é fácil distinguir

os fins fiscais daqueles extrafiscais. Seus limites são imprecisos, fluidos e, não raramente, o ente estatal tributante, ávido de recursos, será tentado a usar a extrafiscalidade como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal.

Por essa razão entendemos que a extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para validamente justificar carga fiscal muito elevada, quando se ajustar a plano ou planejamento, claramente definidos em lei prévia e própria, fixadora das metas de política econômica e social. Tanto no caso da reforma agrária como naquela urbana. Essa posição, que adotamos, ao lado de outros juristas, como Aires Fernandino Barreto (11), pode ser deduzida com clareza do Texto Constitucional. A leitura do art. 182 da Constituição Federal deixa patente que a política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público Municipal, seguirá as diretrizes gerais fixadas em lei, sendo obrigatório, para cidades com mais de vinte mil habitantes, fazer aprovar pela Câmara Municipal o plano diretor. O parágrafo 2º do mesmo artigo ainda dispõe que a “propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”.

Conclui-se que somente a propriedade urbana em desarmonia com o plano diretor, regulado por lei prévia, poderá sofrer tributação progressiva no tempo, de cunho “extrafiscal”. Observe-se que, mesmo no último caso, o legislador não poderá estabelecer alíquota única e muito elevada, de pronto. Em matéria de extrafiscalidade no IPTU, a Constituição Federal mantém as seguintes regras:

a) respeito ao direito de propriedade, somente autorizando a desapropriação, mediante justa indenização, de valor real e juros legais, paga mediante títulos da dívida pública (art. 182, III);

b) respeito ao campo material, indiretamente influenciado por ela, vale dizer, à ordenação legal da política urbana, expressa no plano diretor;

c) tributação progressiva no tempo, que, de forma gradual, imponha encargos cada vez mais gravosos, à medida que persistam os comportamentos contrários ao pleno desenvolvimento da política urbana, definida em lei. Ressalta o caráter pedagógico ou reeducativo do art. 182.

3.3 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

Deve-se ainda levar em conta a natureza do imposto. A ciência das Finanças costuma distinguir entre os impostos diretos e indiretos. Os diretos seriam aqueles que são suportados, economicamente, pelo sujeito passivo, que integrar a relação jurídica. Em geral, aqueles incidentes sobre o patrimônio ou a renda (especialmente das pessoas naturais) são assim considerados.

Indiretos são aqueles outros que, embora pagos pelos contribuintes de direito, pelos sujeitos passivos que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores finais, pelo mecanismo dos preços. Então o adquirente, como consumidor final, ainda que não tenha de recolher dinheiro aos cofres públicos, acaba suportando todos os encargos fiscais, incidentes sobre a mercadoria ou serviço que adquire. Chamam-se esses tributos "indiretos", exatamente em razão do fenômeno referido da translação, em virtude do qual aparece a figura do "contribuinte de fato", indiretamente tributado. Por serem indiretos, tais tributos não oneram as empresas ou, se oneram, em circunstâncias normais de mercado, podem ser compensados pelas entradas.

Conseqüentemente, alíquotas elevadas podem ser instituídas, mesmo superiores a 100 por cento em alguns casos, sem que se configure o confisco, nem quebra do princípio da livre concorrência entre as empresas. Nos impostos indiretos, a capacidade econômica do contribuinte não deve ser buscada na produção ou comercialização, mas no consumo, ou seja, na manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do produto. Desde que a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira e média necessidade, não há empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que caia sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos (como bebidas e carros importados, iates de passeio, etc.)(12). Os efeitos são mera redução de mercado, do campo de abrangência dos consumidores. A seletividade no IPI ou no ICMS ajustam-se às regras do não confisco e da livre concorrência entre as empresas.

3.4 A TRIBUTAÇÃO DA RENDA E DO PATRIMÔNIO. A PROTEÇÃO DA FAMÍLIA

Outro tratamento, radicalmente distinto, merecem os impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda. A capacidade econômica de concorrer, a título de tributo, às despesas do Estado, quer das pessoas naturais, quer das jurídicas, somente se inicia após a dedução de todos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda em sentido lato (quer consumida, percebida ou poupada-patrimônio). Antes disso, não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação:

a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção;

b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar do contribuinte;

c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade (13).

Urge incorporar ao Direito Tributário, o direito constitucional da família. Tanto a jurisprudência como a doutrina da República Federal Alemã consideram princípio tributário fundamental, a proteção à família. Lembra Kruse que o Tribunal Constitucional tedesco declarou inconstitucional o sistema anterior de avaliação conjunta da renda dos cônjuges, face ao art. 6º, I, da Lei Fundamental que coloca o casamento e a família sob a proteção especial do ordenamento estatal. Assim, evita-se a incidência de alíquotas progressivas mais elevadas e se assegura uma conseqüente diminuição da progressão. Acentua Tipke que o casamento e a família não podem ser tomados como motivo para agravar o dever do imposto. Seria inadmissível o tratamento desigual frente aos não casados. Resulta disso que não só é inconstitucional a determinação da tributação conjunta da renda dos cônjuges como a avaliação progressiva mais gravosa da renda de pais e filhos, considerada em bloco, para o imposto(14). E acrescenta: "O mínimo para a existência da família é tabu para o Fisco"(15). Além disso, Hans Spanner, lembrando o mesmo art. 6º da Constituição alemã, encarece a necessidade de se proteger a manutenção econômica da família, no imposto sobre indústria e profissões, predicando uma tributação mais

reforçada nas sociedades de capital como na anônima, do que naquelas de pessoas. Em resumo, para tal doutrina, se a lei tributária, por seus gravames, beneficiar o concubinato em detrimento do casamento, ou desconsiderar os encargos familiares, privilegiando os solteiros sem filhos, haverá inconstitucionalidade.(16)

Ora, não podem ser outros, entre nós, os princípios norteadores do Direito Tributário. A Constituição Federal assegura especial proteção do Estado à família. E, embora reconheça o concubinato como entidade familiar, determina que a lei facilite sua conversão em casamento (art. 226, parágrafo 3º). Não se há de ver, nessa norma, qualquer indício de discriminação ou preconceito, mas apenas ordenação, regulação de uma forma básica de relação humana. O casamento é a regra prestigiada na Constituição e, uma vez individualmente aceita, não pode resultar em maiores encargos fiscais para quem se curva à ordem jurídica. Nem tampouco o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, consagrado no art. 229, pode desencadear conseqüências fiscais mais gravosas. Sendo o planejamento familiar livre decisão do casal e restando vedada, na matéria, qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas (parágrafo 7º do art. 226), a lei do imposto de renda não pode limitar o número de deduções por dependente, nem ainda ignorar os demais gastos necessários à criação, educação e plena assistência devida aos filhos. Ao cumprimento de um dever (o de sustentar, educar e assistir os filhos menores), que recebeu, entre nós, dignidade constitucional, o ordenamento tem que assegurar coerente e lógica eficácia.

Nos últimos vinte anos, embora os Textos Constitucionais brasileiros, em vigor, não contivessem regras como da pessoalidade e da capacidade contributiva; da generalidade e progressividade do imposto de renda; da vedação de se utilizar tributo com efeito de confisco; do planejamento familiar como estrita decisão do casal e do dever de sustentar e educar os filhos menores... todas vigentes no atual momento jurídico nacional, as leis reguladoras do imposto sobre a renda, em geral, permitiam a dedução de gastos com dependentes, educação, saúde e moradia, limitadamente. Bastou que a Constituição Federal contivesse tais regras, para que, de forma paradoxal, lei, recentemente aprovada pelo Congresso Nacional, reduzisse substancialmente a progressividade, medida que se tornou possível graças à desconsideração dos encargos pessoais e familiares, de modo geral. A

tributação, praticamente objetiva, nessa espécie de tributo, fere a Constituição. Como leciona Berliri, a capacidade contributiva é sempre pessoal e a objetividade a descaracteriza.(17)

3.5 SANÇÕES E VEDAÇÃO DE CONFISCO

Finalmente, no exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multas e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em caso de acumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.

Aliás, o art. 150, IV, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda (ou de sua fonte). Não impede, entretanto, a aplicação de sanções e a execução de créditos. Não se pode abrigar, no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco, o contribuinte omissos, que lesou o Fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade.

A propósito do art. 22 da Constituição do México, instalou-se discussão interessante, pois esse dispositivo proíbe o confisco de bens, mas prescreve que não será considerada como tal a aplicação total ou parcial dos bens de uma pessoa para o pagamento de impostos ou multas. De La Garza, citando Margáin, ao analisar a referida norma, insiste em que fica vedada a criação de impostos confiscatórios por lei, embora o cidadão, que infrinja dever tributário, possa sofrer a acumulação de impostos e sanções correspondentes, equivalentes à confiscação de bens. (18)

Igualmente, o art. 150, IV, da Constituição Federal brasileira não transforma tributo em confisco, nem equipara esses institutos, apenas veda efeitos iguais; também não visa a proteger os incautos, omissos e infratores dos deveres jurídicos.

4. PRATICABILIDADE E VEDAÇÃO DE CONFISCO

A dedução dos gastos pessoais e familiares do contribuinte, necessários à aquisição e manutenção da renda e do patrimônio, torna, muitas vezes, difícil e complexa a arrecadação para o Fisco. Além de causar incômodos ao sujeito passivo, a consideração exaustiva de tais gastos, apurados caso a caso, inviabilizaria a

aplicação da lei pela Administração a milhares de casos.

Ora, as normas jurídicas nascem para serem observadas. Dá-se o nome de praticabilidade a uma série de recursos, utilizados pela lei ou por atos normativos da Administração Pública, que se destinam a simplificar e facilitar a execução em massa das normas.(19) Entre tais recursos, encontram-se somatórios, tetos máximos, presunções, ficções e limites numericamente definidos.

Interessa-nos considerar as presunções que são padrões e esquemas generalizantes, contidas na lei e que se destinam a facilitar a execução de norma geral superior. Na medida em que a norma inferior é, ao mesmo tempo, criação e execução de norma superior, a lei que a veicula liga-se ao princípio da praticabilidade, tendendo:

- . a facilitar a execução daquela hierarquicamente superior e
- . a simplificar, por antecipação, a aplicação dos próprios preceitos que edita.

Como regra geral, a doutrina e a jurisprudência tendem a reconhecer a constitucionalidade das presunções, ficções ou somatórios que sejam definidos na lei. Entretanto, a norma inferior legal não pode ofender norma constitucional superior. Especialmente no Brasil, é de se refletir sobre o tema, uma vez que a Constituição Federal, ao regular o sistema tributário, desce a pormenores que acabam por delimitar materialmente a competência legislativa dos entes estatais tributantes.

A praticabilidade, como um princípio importante e difuso no ordenamento, autoriza a criação de presunções, tetos e somatórios em lei, desde que, com isso, não fiquem anulados princípios constitucionais como aquele que veda utilizar tributos com efeito de confisco ou aquele que determina a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Sustentando que a capacidade econômica consiste em algo concreto e não fictício, autores apontam a inconstitucionalidade das presunções fiscais absolutas (*iuris et de iure*) e a ilegitimidade daquelas relativas que não sejam razoáveis logicamente justificáveis ou que não consintam, de modo amplo, na demonstração da prova contrária.(20)

5. CONCLUSÕES

Já anotamos que o princípio do art.150, IV, que veda ao legislador utilizar tributo com efeito de confisco, não se confunde com aquele do art. 145, paragrafo 1º, que consagra a isonomia em matéria fiscal, ao determinar a pessoalidade e a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. O primeiro tem sentido absoluto, enquanto o segundo, por se relacionar com a justiça tributária, é relativo e aferível por comparação. Ambos, não obstante, têm em comum a pessoalidade, já que se assentam sobre a capacidade econômica.

Os encargos familiares e pessoais, que a Constituição obriga a considerar, para a aquisição e manutenção da renda e do patrimônio, devem, pois, ser examinados, de forma distinta, com relação a qualquer um desses princípios.

Quando a dedução de tais encargos é omitida pela lei, mas a tributação sobre os rendimentos brutos é reduzida por meio de alíquotas mais baixas, ou é substituída por descontos padronizados e rígidos, pode não haver ofensa à capacidade econômica do sujeito passivo e ao princípio que veda utilizar tributo com efeito confiscatório. Se as presunções legais de desconto são suficientes para cobrir tais gastos, deixando intributada a renda necessária à manutenção de uma existência, segundo os padrões constitucionais do art. 7º, não há falar em infringência à norma. Em cada caso concreto, as hipóteses marginais, excepcionais, deverão, entretanto, merecer tratamento fiscal diferenciado. Não podem valer as limitações contidas no art. 14 da lei nº 7713, de 22 de dezembro de 1988, frente ao contribuinte que, por exemplo, provando ter vinte ou mais dependentes necessários, com isso demonstrar os efeitos confiscatórios de uma imposição fiscal que desconsidera os gastos reais, quer pessoais, quer efetuados com sua família. As presunções, nesse caso, são *iuris tantum* e não podem invalidar o princípio do art. 150, IV.

Mas em todos os casos em que, mesmo não havendo confisco, há indiferença legislativa às distintas capacidades econômicas, apuradas de acordo com os gastos pessoais e familiares dos contribuintes (ou, de forma ampla, necessários à preservação da renda e do patrimônio) fica ofendida a justiça material e o princípio da isonomia tributária (art. 145, parágrafo 1º). Mas que disparidades

econômicas das pessoas naturais devem ser consideradas na lei?

E certo que a Constituição Federal assegura, em seu art. 7º, a manutenção de uma renda mínima necessária para cobrir os gastos pessoais e familiares do trabalhador (como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social); determina a proteção da família pelo Estado; consagra o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, no art. 229 e veda qualquer forma coercitiva que interfira no planejamento familiar, de acordo com o parágrafo 7º do art. 226.

Inegavelmente, se duas pessoas percebem, mensalmente renda idêntica, sendo entretanto a primeira, solteira e sem filhos, enquanto a segunda possui uma dezena de dependentes, não têm elas igual capacidade econômico-contributiva. A tributação que seja indiferente a essas díspares situações pessoais, mesmo que se faça menos onerosa, de modo genérico, será injusta e inconstitucional. O cidadão, que possua número superior a cinco dependentes, poderá pleitear, independentemente da comprovação do confisco, mas com base na isonomia, a dedução dos demais, assim como daqueles gastos inerentes à educação dos próprios filhos menores.

O princípio da igualdade, genericamente estabelecido no art. 5º da Constituição Federal, já bastaria para demonstrar que a imposição de deveres iguais, para quem tem distinta capacidade econômica, é contrária aos desígnios constitucionais. O art. 145, parágrafo 1º, ainda obriga, claramente, a graduá-los de forma pessoal e segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Em termos absolutos, a simplificação da Lei nº 7713, de 22 de dezembro de 1988, pode não gerar confisco; pode mesmo reduzir os encargos fiscais de maneira genérica. Mas, sem dúvida, em termos relativos, beneficiará a pequena parcela daqueles economicamente mais favorecidos ou que não têm encargos familiares. A redução das alíquotas tornou-se possível graças ao desprezo com relação a esses encargos que são postos na Constituição, de forma inafastável (e não apenas em razão da tributação ampla, que adota, incidente sobre os ganhos de capital).

Essa indiferença à proteção da família pela via tributária é que torna mais objetiva a imposição, mais simples e não progressiva. Entretanto, tal ganho em praticidade parece contrastar com princípios constitucionais. Ao contrário, o caminho constitucional

adotado parece ser outro, porque a consideração dos encargos, que ofereceria uma eficiente proteção econômica da família, levaria também à escolha pela lei de alíquotas superiores, incidentes sobre as faixas mais altas de renda, as quais asseguriariam, por compensação, o mesmo volume de recursos à Fazenda Pública. Rumos diferentes seriam de se adotar pela lei ordinária, se os dispositivos constitucionais da pessoalidade, da graduação segundo a capacidade econômica de cada contribuinte e da proteção à família fossem observados. Dispositivos que expressam, no ordenamento fundamental, a positivação da justiça tributária.

* * * * *

CITAÇÕES

- (1) Cf. De L'Esprit des Lois. Paris. Ernest Flammarion Ed. 1926, p. 238.
- (2) Cf. idem, p. 239.
- (3) Cf. Democracia, Liberdade e Igualdade (Os Três caminhos), 2a. ed. São Paulo, Saraiva, 1979, pp. 140 - 146.
- (4) V. Selmer e outros, apud Kruse, H. W. Derecho Tributário. Parte General. Trad. Perfecto Martul-Ortega y otro. Madri, Ed. De Derecho Reunidas S/A, 1978, p. 112.
- (5) V. De La Garza, Sergio Fr. Derecho Financiero Mexicano, 11a. México, Ed. Porrúa S/A, 1982, p. 288; Pontes de Miranda sempre reconheceu como princípio tributário, a vedação do confisco, ainda quando inexistente norma constitucional expressa, relacionando tributo a confisco. V. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional no 1 de 1969, tomo III, 2a., Ed. RT., 1970. p. 197.
- (6) Cf. Santi-Romano. Princípios de Direito Constitucional geral Trad. Maria Helena Diniz, São Paulo, Ed. RT., 1977, p. 169. No mesmo sentido, Pontes de Miranda. Comentários. op. cit. Tomo V, p. 197
- (7) Para Tamagno R. e Villegas, H. a capacidade contributiva é a base fundamental, a matriz de onde partem as seguintes garantias materiais diretas, constitucionais: a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade e o não-confisco. Cf. respectivamente El Contribuyente, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1953, p. 27; Curso de Direito Tributário, trad. Roque A. Carrazza, la., São Paulo, Ed. RT., 1980, p. 89.
- (8) Cf. De la Justice, in Justice et Raison, Bruxelas, Etablissements E. Bruylant, 1963, p. 26.
- (9) Cf. Tipke, Klaus. Steuerrecht, 9 A. Köln, V. Dr. Otto Schmidt KG, 1983, p. 37.

- (10) Cf. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 2a. Buenos Aires, Depalma, 1975, p. 195.
- (11) V. III Congresso de Direito Tributário Brasileiro. Conferência, São Paulo, novembro de 1988. Anais.
- (12) Entre nós A. Becker sustenta a inconstitucionalidade da tributação dos gêneros de primeira necessidade, V. Teoria Geral do direito tributário, 2a. ed. São Paulo, Saraiva, 1972, p. 452-57.
- (13) V. Moschetti, Francesco. II Principio della capacità contributiva, Padova, CEDAM, 1973, p. 209
- (14) Cf. Steuerrecht, op. cit. ps. 28-29
- (15) Cf. idem, p. 34
- (16) Cf. Sozialstaat und Besteuerung, in Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften. 2 A. München. Beck'sche Verl. 1981, p. 1229.
- (17) Cf. Corso Istituzionale di diritto tributario. Vol. 1. 9a. ed. Milano. Dott. A. Giuffrè Ed. 1974, p. 118.
- (18) Contra, Flores Zavala opina no sentido de que o citado artigo da Constituição Mexicana autoriza o estabelecimento de tributos confiscatórios. V. De La Garza, Sergio Fr. Derecho Financiero Mexicano, op. cit. p. 288.
- (19) Ver amplo estudo sobre o tema de Derzi, Misabel de A. Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo. Ed. RT. 1988, ps. 251-284. Também Arndt, Hans Praktikabilität und Effizienz, 1ª ed. Köln, Dr. P. Deubner Verlag, 1983; Isensee, Josef. Die Typisierende Verwaltung, 1a. ed., Berlin, Duncker Humblot, 1976.
- (20) Cf. Moschetti, Francesco. II Principio della capacità contributiva, op. cit. p. 220-300.

* * * *