

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO – UAPPG  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
MESTRADO INTERINSTITUCIONAL-MINTER UNISINOS/FACID  
NÍVEL MESTRADO**

**MAMEDE RODRIGUES DE SOUSA JÚNIOR**

**PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO: UMA INTERPRETAÇÃO  
HERMENEUTICAMENTE ADEQUADA E CRÍTICA À JURISPRUDÊNCIA DO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**SÃO LEOPOLDO/TERESINA**

**2015**

Mamede Rodrigues de Sousa Júnior

Princípio da Vedação ao Confisco: uma interpretação hermeneuticamente adequada e crítica à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pela Turma Especial de Mestrado Interinstitucional-Minter UNISINOS/FACID do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Área de concentração: Direito Constitucional

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon

SÃO LEOPOLDO/TERESINA

2015

S725p Sousa Júnior, Mamede Rodrigues de

Princípio da vedação ao confisco: uma interpretação hermeneuticamente adequada e crítica à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal / Mamede Rodrigues de Sousa Júnior-- 2015.

160 f. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Direito, Mestre em Direito, pela Turma Especial de Mestrado Interinstitucional-Minter UNISINOS/FACID, São Leopoldo, RS, 2015.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon.

1. Direito tributário. 2. Confisco tributário. 3. Princípio jurídico. 4. Supremo Tribunal Federal. 5. Função social da propriedade. I. Título. II. Buffon, Marciano.

CDU 34:336.2

Catálogo na Publicação:  
Bibliotecário Eliete Mari Doncato Brasil - CRB 10/1184

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: “PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO: UMA INTERPRETAÇÃO HERMENEUTICAMENTE ADEQUADA E CRÍTICA À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL”, elaborada pelo mestrando **Mamede Rodrigues de Souza Júnior**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 26 de maio de 2015.

  
Prof. Dr. **Leonel Severo Rocha**


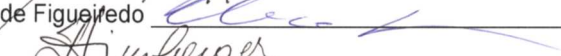
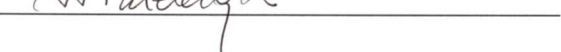
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Marciano Buffon

Membro: Dr. Pedro Henrique Poli de Figueiredo

Membro: Dr. Têmis Limberger

Dedico este trabalho à Juliana e ao pequeno  
Bernardo, companheiros de vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a meus pais, pelo exemplo e pela dedicação na criação dos filhos; ao meu orientador, Professor Doutor Marciano Buffon, pelos conhecimentos compartilhados; aos professores e funcionários do PPG, especialmente ao Professor Doutor Wilson Engelman e à Senhora Vera Regina Loebens, pela atenção e gentileza dispensadas a todos.

## RESUMO

SOUSA JÚNIOR. M. R. **Interpretação hermenêutica adequada para o princípio que veda o confisco tributário**: crítica à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2015. 164 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo (RS), 2015.

A vedação ao confisco se reveste de natureza de princípio constitucional, identificando-se com a proteção ao mínimo existencial necessário a uma existência digna e não se confundindo com outros preceitos protetivos do contribuinte, como o princípio da capacidade contributiva. O mínimo existencial é o conjunto de bens e direitos necessários para o desenvolvimento e emancipação da pessoa humana, sendo este um dos objetivos do Estado Democrático de Direito. Dessa forma, partindo da premissa de que o direito tributário é tradicionalmente abordado de maneira exegético-positivista, sob um modelo de legalidade baseado no formalismo e na interpretação através de métodos semânticos, o problema enfrentado na pesquisa foi como dar efetividade ao princípio tributário da vedação ao confisco por meio de uma interpretação constitucionalmente adequada. Sendo assim, deve ser superada a visão tradicional sobre o direito de propriedade, em que predomina o viés patrimonialista e individualista, substituindo-a por uma regulação da propriedade voltada para sua funcionalização e repersonalização, buscando a concretização da solidariedade social. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foram encontradas decisões conflitantes, sugerindo a necessidade de maior cuidado da Corte quanto à coerência dos argumentos utilizados e das razões de decidir. Além disso, percebeu-se que a abordagem do STF ainda sofre forte influência do positivismo jurídico, quando busca estabelecer critérios apriorísticos para identificar o percentual de alíquota que identificaria uma tributação confiscatória.

Palavras-chave: Confisco tributário. Princípios jurídicos. Supremo Tribunal Federal. Função social da propriedade. Mínimo existencial.

## **ABSTRACT**

The prohibition to confiscate is a constitutional principle, bound to the protection of the existential minimum necessary to a decent existence and not to be confused with other protections for the taxpayer, as the principle of ability to pay. The existential minimum is the set of assets and rights necessary for the development and emancipation of the human person, which is one of the democratic rule of law goals. Thus, on the premise that the tax law is traditionally approached exegetical-positivist way, under a legal model based on formalism and interpretation through semantic methods, the problem faced in the research was how to give effect to the principle of tax confiscation through a constitutionally proper interpretation. Therefore, must be overcome the traditional view on the right to property, characterized by patrimonial and individualistic bias, replacing it with a property regulation aimed for functionalization and repersonalization, seeking the achievement of social solidarity. In the jurisprudence of the Supreme Court were found conflicting decisions, suggesting the need for greater care of the Court as to the consistency among the arguments and reasons to decide. In addition, it was noted that the STF approach still suffers strong influence of legal positivism, when seeking to establish a priori criteria to identify the rate that would identify confiscatory taxation.

**Keywords:** Tax confiscation. Legal principles. Federal Supreme Court. Social function of property. Existential minimum



## LISTA DE ABREVIATURAS E DE SIGLAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR	Agravo regimental
AgR-Segundo	Segundo agravo regimental
AI	Agravo de instrumento
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNC	Confederação Nacional do Comércio
CNTC	Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio
CNTS	Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde
CONAMP	Associação Nacional dos Membros do Ministério Público
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DL	Decreto-Lei
EC	Emenda Constitucional
ED	Embargos de declaração
ELETRORBRAS	Centrais Elétricas Brasileiras S/A
FMI	Fundo Monetário Internacional
GO	Estado de Goiás
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos
MC	Medida cautelar
MG	Estado de Minas Gerais
MT	Estado do Mato Grosso
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil

OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
PC do B	Partido Comunista do Brasil
PDT	Partido Democrático Trabalhista
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PR	Estado do Paraná
PT	Partido dos Trabalhadores
RE	Recurso Extraordinário
RJ	Estado do Rio de Janeiro
RREE	Recursos Extraordinários
RS	Estado do Rio Grande do Sul
SC	Estado de Santa Catarina
SP	Estado de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde
TJ-SP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
UFPE	Universidade Federal do Estado de Pernambuco
Unisinos	Universidade do Vale do Rio dos Sinos

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: ESTADO MODERNO E A VEDAÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>17</b>
<b>2.1 Tributação e Modelos de Estado .....</b>	<b>17</b>
2.1.1 Antecedentes do Estado Moderno .....	19
2.1.2 O Estado e as Fontes Normativas e Financeiras: monopólio da produção do direito e da arrecadação de tributos .....	21
2.1.3 Tributação e Estado: concepções minimalistas .....	24
<b>2.2 Financiamento do Estado e Garantias do Contribuinte .....</b>	<b>31</b>
2.2.1 A Questão Social e a Discussão sobre o Papel do Estado e o Aumento da Carga Tributária .....	32
2.2.2 Direitos Fundamentais, Globalização e Neotributação .....	37
<b>2.3 Estado Democrático de Direito e Crise Fiscal.....</b>	<b>44</b>
2.3.1 Estado Democrático de Direito, tributação e dignidade humana .....	46
<b>3 A VEDAÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO E O RESPEITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL ENQUANTO DESDOBRAMENTO DA DIGNIDADE HUMANA NO ASPECTO MATERIAL .....</b>	<b>57</b>
<b>3.1 Vedação à Tributação com Efeito de Confisco: princípio jurídico ou regra? .....</b>	<b>57</b>
3.1.1 A Aplicação de Princípios Constitucionais como Espaço para a Discricionariedade Judicial.....	58
3.1.2 Princípios Constitucionais no Estado Democrático de Direito .....	64
<b>3.2 A Propriedade no Estado Democrático de Direito .....</b>	<b>73</b>
3.2.1 A Constituição de 1988 e o Novo Regime da Propriedade: funcionalização e repersonalização .....	76
3.2.2 O Direito ao Mínimo Existencial ou ao Patrimônio Mínimo.....	88
<b>3.3 Aplicação Hermeneuticamente Adequada do Princípio que Veda a Tributação com Efeito de Confisco .....</b>	<b>94</b>
<b>4 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO .....</b>	<b>97</b>
<b>4.1 Conceito e Aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco Tributário na Doutrina</b>	<b>97</b>
4.1.1 Aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco Quanto às Espécies de Tributos.....	102
4.1.2 Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco Tributário .....	106

4.1.3 Considerações Finais sobre o Conceito e Aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco Tributário na Visão da Doutrina .....	111
<b>4.2 Visão do Supremo Tribunal Federal sobre o Princípio da Vedação ao Confisco Tributário.....</b>	<b>113</b>
4.2.1 Conceito de Confisco na Visão do Supremo Tribunal Federal .....	113
4.2.2 Possibilidade de Aplicação do Princípio no Controle Concentrado e no Controle Difuso de Constitucionalidade .....	126
4.2.3 Aplicabilidade do Princípio da Vedação ao Confisco aos Diversos Tipos de Multa....	132
4.2.4 Considerações Finais sobre a Aplicação, pelo Supremo Tribunal Federal, do Princípio da Vedação ao Confisco Tributário.....	138
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>140</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>149</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Logo após a vida e a liberdade, a propriedade é uma das instituições mais importantes protegidas pelo Direito. Mesmo onde não se admite a propriedade privada, ainda assim, permite-se às pessoas a detenção daquele patrimônio mínimo necessário à subsistência. A Constituição da República de 1988 expressamente admite a propriedade privada em seu artigo 5º, inciso XXII e no artigo 170, inciso II, a qual atenderá a uma função social, conforme exigido pelo inciso XXIII do artigo 5º e pelo inciso III do artigo 170. Por outro lado, a Constituição outorga aos entes políticos componentes da federação brasileira a prerrogativa de instituir tributos sobre a propriedade.

A tributação sempre esteve associada ao uso de força, mediante a qual o ente tributante adentra na esfera patrimonial do indivíduo e exige-lhe, de maneira compulsória, o montante necessário ao custeio das atividades estatais. As atividades desempenhadas pelo Poder Público aumentaram em quantidade e em diversidade, visando à construção de um Estado Social, cujo objetivo é a redução das desigualdades, com fundamento na intervenção estatal para garantir os direitos sociais e econômicos de todos, superando a noção de Estado liberal, no qual se dava importância unicamente para os direitos políticos do cidadão.

Para permitir a obtenção das receitas tributárias, mas sem violar o direito de propriedade individual, a Constituição estabeleceu limitações ao poder de tributar, destacando-se a vedação ao estabelecimento de tributos com efeito confiscatório e o dever de, ao instituir tributos, observar a capacidade contributiva do contribuinte. Tais limitações, intimamente imbricadas, podem ser encontradas, respectivamente, no artigo 150, inciso IV e artigo 145, § 1º, ambos da Constituição Federal de 1988 e representam o respeito ao direito de propriedade no âmbito tributário.

O Poder Público deverá sempre pautar sua atuação dentro dos limites estipulados pelo texto constitucional, implicando dizer que as prerrogativas e limitações acima mencionadas, apesar de aparentemente conflitantes, deverão ser observadas pelos entes estatais e são passíveis de fiscalização pela sociedade.

Nesse embate entre o interesse em arrecadar tributos e o direito dos indivíduos à manutenção da propriedade, o Poder Judiciário constantemente é chamado a solucionar o conflito, emitindo decisões judiciais sobre o caráter confiscatório (ou não) das exações praticadas pelo Estado.

Mesmo assim, o referido princípio constitucional é abordado pelo Supremo Tribunal Federal de maneira vacilante, ora entendendo que a apreciação do dito princípio implicaria

revolver matéria fática; em outros momentos, apreciou a obediência ao princípio e chegou a impedir que houvesse confisco.

Nos julgados há uma discrepância muito grande entre as teses empregadas quanto à constatação (ou não) da ocorrência do confisco tributário. Dessa forma, a atuação do Tribunal encarregado de decidir em caráter definitivo sobre o referido princípio constitucional é insatisfatória, havendo claro recurso à subjetividade dos juízes.

Por seu turno, o princípio da vedação ao confisco tem um alcance talvez ainda não percebido por toda a sociedade. Seu objetivo não é proteger os direitos patrimoniais unicamente daqueles que possuem a maior parte da riqueza. Deve ser lido como uma proteção à coletividade, especialmente para os trabalhadores assalariados, que suportam de maneira mais penosa a carga tributária.

Apesar de sua importância na defesa do cidadão-contribuinte, é um tema pouco abordado pela literatura o que torna sua efetivação mais difícil. Justifica-se o presente estudo também por sua relevância para a ciência jurídica, na medida em que a Constituição de 1988 ainda é carente de efetividade.

Agravando esse cenário, a pesquisa acadêmica realizada no âmbito tributário volta-se prioritariamente para aspectos exegético-positivistas, tentando revelar o significado escondido no texto. Entretanto, em muitos casos – tal como ocorre quanto ao princípio da vedação ao confisco – é difícil deduzir subsuntivamente a decisão, o que termina por retirar a efetividade do dispositivo constitucional, realidade que não pode ser aceita.

Na atualidade há uma crise de paradigmas no Direito, sendo sintomático o fato de que não se consegue efetivar os princípios contidos na Constituição. Mesmo o Poder Judiciário, que também deveria zelar pela concretização dos dispositivos constitucionais, encontra dificuldades.

Há casos em que adota uma postura de inércia, justificando-a com base na ausência de regulamentação, por via legislativa, de preceitos constitucionais; em outros momentos se lança à aplicação dos dispositivos da Constituição baseando-se na subjetividade do julgador, resultando em decisões conflitantes entre si e com fundamentação deficiente. Agindo dessa maneira, o Poder Judiciário desconsidera o caráter histórico do direito, exibindo uma discricionariedade judicial inadequada a um regime democrático.

Dessa forma, partindo da premissa de que o direito tributário é tradicionalmente abordado de maneira exegético-positivista, sob um modelo de legalidade baseado no formalismo e na interpretação através de métodos semânticos, o problema enfrentado na

pesquisa foi como dar efetividade ao princípio tributário da vedação ao confisco por meio de uma interpretação constitucionalmente adequada.

A adequação da interpretação fundamenta-se na abordagem hermenêutica que vê a aplicação do direito como uma atividade intersubjetiva, prescindindo de métodos de interpretação, que tem a Constituição democraticamente elaborada como referencial de sentido. Também foram adotadas como balizas para o trabalho as noções de historicidade, integridade e coerência do direito, igualmente necessárias para uma interpretação/aplicação adequada.

De maneira a enfrentar a questão posta, definiu-se como objetivo geral explorar as condições de possibilidade para a atribuição de sentido ao princípio da vedação ao confisco em matéria tributária, viabilizando uma interpretação/aplicação adequada hermeneuticamente da Constituição.

Para tanto, foram construídos os objetivos específicos: 1) averiguar os conceitos de confisco e de propriedade em diferentes momentos históricos, chegando ao seu significado no Estado Democrático de Direito, tendo em vista os fins que lhes são atribuídos pelo constitucionalismo atual; 2) determinar, à luz da hermenêutica filosófica, o enquadramento da vedação ao confisco como princípio constitucional, identificando-se as regras às quais esse princípio está relacionado; e 3) analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, avaliando-se a adequação das decisões sobre o princípio que veda o confisco tributário, empregando o referencial hermenêutico proposto.

De acordo com a concepção positivista mais tradicional, a Constituição necessitaria de regulamentação nesse ponto, restando ineficaz até que o legislador infraconstitucional ou o Supremo Tribunal Federal formulasse um método baseado em critérios normativos, abstratos e gerais, para identificar racionalmente e com segurança as situações confiscatórias. Contudo, no presente trabalho partiu-se de outra hipótese, a de que, independentemente da atuação dos Poderes Legislativo ou Judiciário, com base na hermenêutica filosófica, seria possível atribuir sentido ao texto constitucional, viabilizando a interpretação/aplicação adequada do princípio da vedação ao confisco.

Como a proposta do presente trabalho diz respeito a identificar a visão do Supremo Tribunal Federal sobre o princípio constitucional que veda o confisco no âmbito tributário. Para obter as decisões submetidas à análise, foi utilizada a ferramenta de busca do próprio Tribunal, disponível no seu endereço eletrônico na rede mundial de computadores.

Tal ferramenta permite a visualização de vários documentos diferentes, tais como acórdãos, súmulas vinculantes, súmulas, decisões monocráticas, decisões da presidência,

informativos de jurisprudência, dentre outros. A partir de consulta à ferramenta de busca contida no sítio do Supremo Tribunal Federal na rede mundial de computadores, foram localizados acórdãos contendo ao mesmo tempo os termos “confisco” e “tributário”, restringindo-se o período consultado até 30/06/2014, data em que encerrou a coleta dos dados da pesquisa. Os acórdãos foram proferidos tanto no controle concentrado de constitucionalidade quanto no difuso, com a mais antiga decisão analisada sendo proferida em 14/03/1986 e a mais recente de 22/04/2014.

Optou-se por restringir a análise aos acórdãos e súmulas, eis que representam a visão do Tribunal Pleno ou de uma de suas Turmas. As decisões monocráticas dos Ministros e as decisões proferidas pelo Presidente expressam a opinião individual de um dos membros, não contendo o embate de ideias tão comum nas decisões colegiadas, embate que se afigura importante para a realização de uma abordagem acadêmica.

Outro ponto a ser considerado na delimitação do universo de julgados a serem analisados é de cunho quantitativo. Utilizando-se a ferramenta de busca do site do STF em junho de 2014 e realizando-se busca pelos termos “confisco” e “tributário”, foram retornados 49 (quarenta e nove) acórdãos, enquanto as decisões monocráticas totalizam 604 (seiscentos e quatro) documentos. Caso fossem analisadas as 643 (seiscentos e quarenta e três) decisões, a pesquisa se prolongaria por um período de tempo demasiadamente extenso.

Além disso, a própria sistemática recursal conduz à supervalorização das decisões colegiadas e súmulas, na medida em que são utilizadas como fundamento das decisões monocráticas. Historicamente, o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal já concedia ao relator poderes para, em certos casos, arquivar recursos manifestamente improcedentes, tendência consolidada e ampliada mediante a edição da Lei Federal nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998.

Referida lei alterou o art. 557 do Código de Processo Civil (Lei Federal nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973) que trata do julgamento dos processos nos tribunais, permitindo ao relator tanto negar provimento ao recurso como dar-lhe provimento, utilizando como parâmetro a (in)congruência do julgado recorrido com súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal. Ou seja, para atender aos anseios de celeridade processual e tentando desobstruir a pauta de julgamento dos Tribunais, surgiu a possibilidade efetiva de um julgamento monocrático, mesmo em órgãos colegiados.

Dessa forma, por funcionarem como parâmetro para os outros julgamentos, as decisões colegiadas e súmulas devem expressar o entendimento consolidado da Corte sobre os temas postos à sua apreciação. Ressalte-se que um dos objetivos do presente estudo foi



justamente verificar se nos julgados analisados há coerência sobre o que seja o confisco tributário e de quando ocorre.

Os julgamentos individuais também podem ser considerados jurisprudência dominante, uma vez que o dispositivo legal acima mencionado não faz distinção sobre qual tipo de decisão servirá de paradigma, contudo, caso algum julgamento individual seja considerado uma jurisprudência dominante ou uma solução adequada para um caso paradigma, certamente será mencionada também nas decisões colegiadas, ou seja, nos acórdãos analisados no presente trabalho.

Portanto, dos julgados selecionados inicialmente, um foi excluído por ter sido proferido na ordem constitucional anterior e também por não possuir menção expressa ao termo confisco. Todos os acórdãos restantes foram analisados, resultando no aproveitamento efetivo de 32 (trinta e dois).

O tema foi desenvolvido de maneira vinculada à Linha de Pesquisa “Hermenêutica, Constituição e Concretização de Direitos” do PPGD e a pesquisa foi realizada no âmbito do Grupo de Pesquisa “Tributação e Dignidade Humana”, buscando um modelo de tributação capaz de reduzir a desigualdade social e, ao mesmo tempo, respeitar a capacidade contributiva do cidadão.

O presente trabalho foi organizado em três capítulos, com o primeiro abordando o surgimento do Estado na modernidade e a constituição de um sistema de garantias voltado à proteção de alguns direitos tidos como inerentes ao indivíduo, como a vida e a propriedade, entre outros. É feita uma exposição sobre a evolução desse sistema de garantias ao indivíduo, acompanhando as principais transformações nos modelos estatais, finalizando com uma análise sobre a situação atual desses direitos e garantias individuais – especialmente no âmbito tributário – em relação ao cenário econômico e as demandas impostas ao Estado.

No segundo capítulo, abordou-se a vedação ao confisco tributário, noção há muito presente em documentos veiculadores de direitos individuais, verificando se constituiria um princípio dentro da ordem constitucional característica do Estado Democrático de Direito. Constatada a sua natureza de princípio, foram identificadas as regras às quais se associa, nelas buscando concreção e, ao mesmo tempo, servindo-lhes de fundamento. Ainda nessa parte do trabalho, foi feita uma exploração sobre os significados da propriedade antes e depois do Estado Democrático de Direito, para balizar onde estaria o limite que, uma vez ultrapassado, implicaria em avanço sobre o mínimo existencial e, conseqüentemente, confisco.

Por último, no terceiro capítulo, a partir das noções construídas sobre o sistema de garantias do contribuinte, a aplicação de princípios constitucionais, o confisco tributário e a

propriedade no Estado Democrático de Direito, foi feita uma avaliação da aplicação do princípio que veda o confisco, na doutrina e especialmente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A pesquisautilizou a hermenêutica filosófica para, através da crítica aos modelos hermenêuticos tradicionais, buscar a concretização do direito fundamental a uma tributação não-confiscatória, contribuindo, assim, para a concretização das garantias constitucionais oferecidas aos cidadãos/contribuintes pela Constituição de 1988.

## **2 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: ESTADO MODERNO E A VEDAÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO**

A modernidade, no direito, caracteriza-se pelo surgimento e consolidação gradual de um sistema de garantias ao indivíduo, que tem como objetivo inicial protegê-lo de abusos praticados pelo Estado, depois se expandindo para tutelar a dignidade humana em relação a qualquer violação, de origem privada ou estatal. Com essa expansão, a ênfase deixa de ser a mera repressão de violações e passa a abranger também a promoção de direitos através dos serviços públicos, provocando um aumento progressivo na carga tributária.

No presente capítulo será feita uma averiguação do surgimento desse sistema de garantias, especialmente no âmbito tributário, relacionando-o com as transformações por que passou o Estado, visando identificar quais as relações que a atividade tributária tem com a dignidade humana, bem como quais os desafios para uma tributação adequada no Estado Democrático de Direito.

### **2.1 Tributação e Modelos de Estado**

O conceito de tributo varia no tempo, confundindo-se na antiguidade com as reparações de guerra impostas aos vencidos, que através da pilhagem perdiam seus bens ao vencedor, podendo consistir, também, na entrega desses mesmos bens a um grupo mais forte para a obtenção de proteção. O pagamento de tributos tanto podia ocorrer com a entrega dos referidos bens quanto com a realização de trabalho compulsório ou com o sacrifício da vida do devedor ou de alguém a ele relacionado. Percebe-se, nesse último caso, que o próprio corpo do contribuinte poderia responder pela dívida tributária, denotando um tratamento violador da dignidade humana.

De qualquer maneira, antes de formular um conceito mais acurado de tributo, parte-se da noção de que o tributo é uma exigência necessária para a manutenção da sociedade, mesmo quando se trata de agrupamentos políticos anteriores à era moderna, que tinham a atividade tributária como algo esporádico, praticado apenas em momentos específicos. A arrecadação obtida era aplicada no financiamento dos interesses de um grupo social, ainda que se trate de uma pequena parcela da sociedade ou de algum povo estrangeiro.

A tributação, portanto, está intimamente ligada ao exercício do poder pelas forças predominantes, sendo indiferente que esse predomínio fundamente-se na força militar, religiosa ou política. No presente trabalho, a vedação ao confisco tributário foi abordada

enquanto uma limitação ao poder de tributar, significando, em uma noção inicial, um preceito que reputa ilegítima a tributação que reduz o contribuinte a uma situação de insubsistência.

A vedação à tributação confiscatória ganha fôlego no contexto histórico que gerou as condições para o surgimento da era moderna e do Estado. Até porque antes da emancipação do indivíduo ocorrida na modernidade não se podia falar em garantias jurídicas ao contribuinte enquanto cidadão.

Por conta disso, no presente capítulo parte-se dos antecedentes do Estado moderno, verificando as interações entre a cobrança de tributos e o poder político, sem esquecer, caso seja conveniente, de mencionar a postura das correntes de pensamento jurídico e as relações destas com a efetivação das garantias porventura disponíveis ao contribuinte.

Com a modernidade inicia-se a configuração de um sistema de garantias ao indivíduo-proprietário-contribuinte, cujos fundamentos principia são a proibição de tributação confiscatória e a legitimidade política da tributação criada a partir da lei. Por algum tempo, a lógica desse sistema de garantias foi se adaptando às transformações por que passou o Estado. Entretanto, a partir da crise fiscal do Estado Social, as críticas à carga tributária ganharam relevo, reacendendo o debate sobre a confiscatoriedade dos tributos, peculiar ao início da era moderna.

Muito se discute acerca da origem do Estado, tentando identificar quando essa forma de organização política surgiu. Sobre essa polêmica, atuam duas correntes de pensamento: uma defendendo a continuidade entre as formas estatais antigas e o Estado moderno e outra afirmando a descontinuidade. A favor da continuidade pode-se vislumbrar a duradoura influência dos escritos antigos tratando de formas de governo ou sobre os fenômenos envolvendo as cidades gregas, tais como guerras, tréguas, tratados, dentre outros. Apesar de não haver identidade com as situações políticas atualmente vividas, as semelhanças são indiscutíveis. Por sua vez, a corrente que propõe a descontinuidade admite a existência de organizações políticas pré-modernas, mas não lhes reconhece as características do Estado moderno, tais como a centralização do poder sobre um território, a presença de uma estrutura administrativa prestadora de serviços ou o monopólio legítimo do uso da força<sup>1</sup>.

Bobbio<sup>2</sup> enquadra a discussão afirmando que para responder se o Estado existia ou não antes da era moderna, é fundamental primeiramente definir qual o conceito de Estado, pois o desfecho da polêmica depende dessa premissa. Para os fins do presente estudo, será adotado

---

<sup>1</sup> BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política; tradução de Marco Aurélio Nogueira. 14. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987. p. 67.

<sup>2</sup> Ibid., p. 67.

um conceito estatal mais restritivo, reconhecendo que antes da era moderna existiam formas políticas com vários elementos políticos similares ao do Estado moderno, contudo, assumindo que as características atualmente exibidas pelo Estado – tais como: centralização do poder, submissão das ordens autônomas ao poder central e separação entre Estado e sociedade – somente podem ser encontradas a partir do período moderno.

### 2.1.1 Antecedentes do Estado Moderno

Antes da modernidade, a Europa vivia o período medieval, cuja sociedade era altamente hierarquizada, destacando-se as figuras do senhorio, dos camponeses, dos militares e dos membros do clero. Os papéis dentro dessa ordem eram geralmente determinados pela hereditariedade, sendo raros os casos de mobilidade social. No mundo medieval os direitos e obrigações dos sujeitos não podem ser separados do estamento ao qual pertencem, podendo-se afirmar, nesse sentido, que a liberdade gozada pelo indivíduo no medievo corresponde à liberdade – ou imunidade – concedida ao grupo ao qual pertence<sup>3</sup>.

No aspecto político, o poder estava fragmentado nas mãos de vários grupos, tais como a aristocracia, o clero, as corporações, dentre outros. O poder ainda não estava centralizado na figura do soberano, ou seja, várias autoridades competiam com o monarca, seja quanto à administração da justiça, seja em relação à exigência de tributos.

Essa fragmentação causava instabilidade, pois os diversos centros políticos autônomos frequentemente entravam em conflito na tentativa de ampliar sua influência. Visando atenuar tal instabilidade, eram estabelecidas ligações de vassalagem entre os senhorios de menor influência com os mais poderosos, o que de qualquer forma não permitia uma integração política maior, já que o senhorio exercia autoridade máxima em assuntos locais, nesse aspecto, não sendo subordinado ao monarca.

A organização política exibia nítidas feições patrimonialistas, não havendo distinção entre patrimônio privado e patrimônio público, eis que os proprietários das terras eram donos de todos os bens dentro dos limites de seu território. A atividade tributária era exercida apenas esporadicamente, pois o príncipe vivia dos frutos do seu patrimônio e das suas rendas.

Na maioria das vezes cabia ao senhorio instituir tributos, fazendo-o de acordo com sua vontade, o que resultava em arbitrariedade e em intensa variação na tributação, pois em cada feudo os tributos eram cobrados sobre circunstâncias diferentes e em patamares

---

<sup>3</sup> COSTA, Pietro. Diritti. In: FIORAVANTI, Maurizio (Org.). **Lo Stato moderno in Europa: istituzioni e diritto**. 12. ed. Roma: Laterza, 2002.

distintos<sup>4</sup>.Empregando a denominação contemporânea, dependendo do feudo, os tributos possuíam hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes<sup>5</sup>, denotando a irracionalidade do sistema tributário à época.

Conforme mencionado, o poder de exigir tributos era conferido a particulares, notadamente aos nobres e à Igreja, que, por sua vez, faziam jus a imunidades sobre seu patrimônio e rendas. O confisco era habitualmente empregado, seja para arrecadar recursos rapidamente para despesas urgentes – custeio de guerras, por exemplo – seja como punição para determinadas grupos ou condutas considerados ofensivas. Dessa maneira, “[...] os pobres eram vítimas de uma estrutura tributária fundada na injustiça social, na restrição à liberdade individual e na ofensa à dignidade humana<sup>6</sup>”.

No plano jurídico, coexistiam várias ordens jurídicas autônomas, pois ainda não havia ocorrido um “processo de monopolização da produção jurídica por parte do Estado<sup>7</sup>”. Fruto da fragmentação política, cada região possuía sua própria forma de administração da Justiça, inclusive com leis e costumes peculiares.

Destacam-se no período a Escola dos Glosadores de Bolonha e a Escola dos Comentadores, que resgataram e divulgaram pela Europa o Corpus juris civilis de Justiniano. Enquanto aqueles primeiros eram mais apegados à literalidade do texto, valorizando a exegese, os comentadores buscavam identificar os princípios contidos no Corpus juris civilis, aplicando-os à realidade de cada local<sup>8</sup>.O trabalho dessas Escolas, depois de alguns séculos, tornará o direito romano o denominador comum das instituições jurídicas da maior parte da Europa. A unificação do poder, um dos marcos da transição do período medieval para a era moderna, somente foi possível com o auxílio do direito romano, que suplantou os costumes locais e serviu de instrumento de regulação dos diversos setores da sociedade.

Ainda no medievo surge a noção de estado de natureza, concepção teórica que visualiza o indivíduo em momento anterior às instituições sociais, dissociando-o de afiliações e hierarquias aos quais venha a pertencer, ou seja, buscando a essência do ser humano

---

<sup>4</sup> TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. O tributo na formação histórica do Estado moderno. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 12, p. 13-44, 2007.

<sup>5</sup> Para ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 58 e 108, hipótese de incidência é a “[...] descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação” e base de cálculo ou “base impositiva é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*”.

<sup>6</sup> TEIXEIRA, op. cit., p. 13..

<sup>7</sup> BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 2006.

<sup>8</sup> LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 52-58.

enquanto tal<sup>9</sup>. Essa concepção, inicialmente associada à noção de divindade, dá suporte filosófico ao poder político na Idade Média<sup>10</sup>, contudo, depois passa a se articular com a ideia de racionalidade e rompe com a tradição medieval, na medida em que atribui a todos um rol de direitos preexistentes à organização em sociedade e, por conseguinte, ao Estado, decorrentes da própria natureza do ser humano e independentes da vontade deste.

Dessa forma, os privilégios oriundos do nascimento começam a ser questionados, uma vez que no estado de natureza, todos os homens compartilhariam a mesma essência e fariam jus à proteção de um núcleo básico de direitos, mesmo em face do soberano. Os maiores prejudicados com o fim dos privilégios de classe serão a nobreza e o clero, pois, conforme visto, gozavam de imunidades tributárias sobre seu patrimônio e rendas.

O movimento de unificação do poder político e o desenvolvimento do ideário jusnaturalista lançaram as bases para o processo de superação do modelo medieval, que conduziu ao surgimento dos Estados nacionais comandados pelo soberano e ao enfraquecimento das autoridades locais, que gradativamente vão perdendo o poder de administrar a Justiça e de instituir e cobrar tributos.

### 2.1.2 O Estado e as Fontes Normativas e Financeiras: monopólio da produção do direito e da arrecadação de tributos

A partir das contradições do feudalismo surge o Estado, cujos aspectos característicos são a diferenciação entre a esfera pública e a esfera privada; entre poder político e poder econômico; e entre as funções administrativas e a sociedade civil<sup>11</sup>. Ou seja, mesmo onde a fazenda pública ainda se confundia com a fazenda real já havia a concepção de que tais bens eram distintos e deveriam ser separados.

Além disso, o poder político dissocia-se do poder econômico, significando que os proprietários de terras não mais exerciam autoridade política, já que esta foi transferida para o soberano. Este, por seu turno, passou a ser visto como a personificação do Estado, dando azo às concepções políticas de teor absolutista.

Interessante notar que o Estado absolutista, apesar de representar a superação do regime feudal, conserva, ainda que minimamente, a pessoalidade no campo político. Antes,

---

<sup>9</sup> COSTA, Pietro. Diritti. In: FIORAVANTI, Maurizio (Org.). **LoStato moderno in Europa**: istituzioni e diritto. 12.ed.Roma: Laterza, 2002. p. 40.

<sup>10</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do Estado**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 42.

<sup>11</sup> ROTH, André-Noël. O direito em crise: fim do Estado moderno? In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direito e globalização econômica**: implicações e perspectivas. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

predominavam as relações de vassalagem e servidão entre o soberano, os nobres e os camponeses; com o fim do feudalismo remanesce a relação pessoal entre o soberano e o poder político, agora centralizado.

Por essa relação próxima entre a figura do rei e o poder estatal, as ações do Estado são vinculadas à pessoa do soberano, fazendo com que o tributo seja visto como uma contraprestação pelo fornecimento de tais benesses. A tributação deixa de ser esporádica e passa a ser vista como um meio ordinário para arrecadar recursos para a realização das finalidades públicas. O senhorio teve o poder reduzido em matéria de instituição de tributos, surgindo algumas limitações ao poder de tributar, como, por exemplo, o respeito à capacidade contributiva e a adoção da proporcionalidade na tributação<sup>12</sup>.

A proporcionalidade na tributação aqui mencionada não diz respeito à equidade ou razoabilidade na fixação do valor dos tributos, referindo-se na verdade ao preceito de que cada um deveria contribuir proporcionalmente à sua renda ou patrimônio, mas com todos os contribuintes arcando com a mesma alíquota.

Mesmo representando um avanço para a época, a tributação estritamente proporcional termina por beneficiar os mais ricos, na medida em que, mesmo que contribuam em termos reais com valores superiores aos mais pobres, ainda assim, ficarão com muito mais recursos depois da tributação. Os mais pobres, ao contrário, se pagarem tributos na mesma proporção que os ricos, poderão ao final ter sua subsistência comprometida<sup>13</sup>.

Com o advento do Estado Moderno, desenvolve-se essa ideia de capacidade contributiva, fazendo com que o Poder Público diminua a tributação sobre os mais necessitados<sup>14</sup>, podendo, em alguns casos, até mesmo fornecer tímido auxílio aos pobres, tarefa antes a cargo da Igreja.

A preocupação com os pobres denota uma transformação na tributação, que vai evoluir até finalmente chegar ao Estado Democrático de Direito, quando é incorporada a concepção de que o Fisco deve agir respeitando os direitos humanos dos contribuintes, sejam eles ricos ou pobres. Atualmente, a tributação progressiva é aplicada a vários tributos, sendo mais equitativa que a tributação proporcional, pois estabelece que quanto maior a capacidade contributiva, maior será a alíquota cobrada, ou seja, ricos e pobres não pagam o mesmo

---

<sup>12</sup> TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. O tributo na formação histórica do Estado moderno. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 12, 2007.

<sup>13</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

<sup>14</sup> TEIXEIRA, op. cit.



patamar de tributos, pois quem possui maior capacidade de contribuir arca com valor proporcionalmente maior do que os que podem menos.

Durante o período absolutista, surge o Estado de Direito ou Estado da razão, inicialmente vinculado à concepção de que a lei positivada expressa a vontade estatal e, por isso, o direito nela contido deve prevalecer sobre as relações sociais<sup>15</sup>. Nesse primeiro momento do Estado de Direito, seu conteúdo era mais formal do que material, já que apenas se destacava a prevalência do direito estatal sobre as relações sociais, independentemente do conteúdo de tais normas. Para os defensores do absolutismo, essa visão do Estado de Direito era conveniente, na medida em que o soberano absoluto determinava o conteúdo da lei e, com isso, obrigava os demais segmentos da sociedade a seguir sua vontade, que se confundia com a vontade do Estado.

A racionalidade passou a ser cada vez mais valorizada, em detrimento do misticismo e da religiosidade dominantes no medievo. A visão racional desencadeou uma nova forma de ver os fenômenos naturais, implicando em avanços no campo científico e possibilitando o aprimoramento dos processos produtivos.

A modernidade, portanto, é caracterizada pelo avanço científico, pela concentração dos meios de produção – que permitiu o desenvolvimento do capitalismo – e pelo advento do Estado, traduzindo-se este em poder institucionalizado, detentor do monopólio da força e baseado no princípio fundamental da unidade, especialmente no campo da produção normativa<sup>16</sup>. O Estado surgiria, assim, para “a produção da segurança e a redução da incerteza”, saindo os indivíduos do estado de natureza e atingindo a paz civil<sup>17</sup>.

Entretanto, o excesso de concentração de poder verificado no período absolutista fez com que crescesse a insatisfação dos segmentos excluídos da participação política e prejudicados com as interferências estatais na exploração de atividade econômica ou no exercício de profissão. Os descontentes, liderados pela burguesia mercantilista, irão desafiar a autoridade real e tentarão dar maior efetividade aos direitos que, segundo o jusnaturalismo, o ser humano possui no estado de natureza e que eram violados pelo regime absolutista.

---

<sup>15</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil: ley, derechos, justicia**. 10.ed. Madrid: Editorial Trotta, 2011 p. 22.

<sup>16</sup> CHEVALLIER, Jacques. **O estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Forum, 2009.

<sup>17</sup> ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Goiânia: Editora da UFG; Brasília: Editora da UnB, 1997.

### 2.1.3 Tributação e Estado: concepções minimalistas

Os séculos XVII e XVIII verão o ápice do processo de desenvolvimento do ideário sobre liberdades, culminando na Revolução Gloriosa, na Revolução Americana e na Revolução Francesa. Ditas revoluções preocuparam-se com a defesa da liberdade e da igualdade, beneficiando principalmente a classe burguesa – detentora de maior organização política e de poder econômico – já que lhe concedeu efetiva participação política e maior proteção contra a ação estatal sobre o patrimônio particular.

Aos que não eram proprietários, restou o alento da conquista da igualdade formal, que demoliu os estamentos sociais rígidos, definidos em função do nascimento em determinada classe social, bem como também deve ser ressaltado o surgimento da possibilidade de livremente empreender, ou seja, não seria mais necessária autorização de corporação de ofício, do rei ou de algum membro da aristocracia para desempenhar trabalho ou atividade econômica, com exceção, por exemplo, de exigências sanitárias ou de conhecimentos técnicos.

De toda maneira, os anos seguintes às revoluções foram de incertezas e de definição dos novos arranjos político-institucionais, já que a ruptura com o modelo medieval implicou o ocaso do monarca e o advento de um novo soberano: o povo. Para concretizar os desígnios desse novo mandatário, personificado na noção de vontade geral, ganhou relevo o parlamento, inicialmente nas Assembleias de feição constituinte e, posteriormente, nas legislaturas ordinárias.

Aquelas primeiras delinearão os limites do exercício dos poderes constituídos e enumeraram os direitos e garantias fundamentais reconhecidos a partir das revoluções. Estas últimas ficaram incumbidas de representar os interesses da população e de legislar regulando a vida em sociedade.

Na Inglaterra o Estado de direito está associado com o *rule of law* – ou “império do direito” – que implica quatro noções: 1) necessidade de um processo justo e previsto por lei para privar um indivíduo de sua liberdade ou propriedade; 2) supremacia das leis e costumes do país sobre a vontade do soberano; 3) sujeição dos atos do Poder Executivo ao Parlamento; e 4) possibilidade de todos terem igual acesso ao Poder Judiciário para fazer valer seus direitos, contra qualquer indivíduo ou até mesmo contra o Estado<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estado de Direito**. Lisboa: Fundação Mário Soares e Gradiva, 1999. (Cadernos Democráticos, 7).

A partir do *rule of law*, pode ser visualizada uma possibilidade de combate ao confisco em matéria tributária, pois de acordo com essa noção, um indivíduo somente poderia ser privado de sua propriedade mediante um processo justo e definido em lei, não preponderando a vontade do soberano. Ademais, ao lado desse direito, reforçava-se o papel do Poder Judiciário como instância de discussão de eventuais excessos contra os direitos individuais, até mesmo por parte do próprio Estado, quando cobrasse tributos.

Em relação à revolução americana, a função legislativa pode ser tida como um dos elementos-chave para o seu acontecimento. O Parlamento inglês editou leis que tratavam os colonos americanos de maneira diferente dos cidadãos ingleses residentes na metrópole, causando-lhes prejuízo econômico e gerando um clima de insatisfação política.

Dessa forma, a revolução americana foi desencadeada pela luta contra leis opressoras, resultando na independência das colônias inglesas que iriam formar os Estados Unidos da América e na elaboração de um documento escrito que delineava as instituições estatais e consignava os direitos básicos dos cidadãos, surgindo, assim, o movimento constitucionalista moderno.

A Revolução Francesa veio como uma resposta ao determinismo social e às interferências do soberano no campo econômico, visando garantir maior liberdade – especialmente no plano econômico, prestigiando a livre iniciativa – e acabar com os privilégios aristocráticos, determinados de acordo com o estamento social ao qual o indivíduo pertencia.

Na França, os revolucionários buscaram conter o poder real, combatendo os arbítrios do regime absolutista; por outro lado, desconfiavam dos juízes, historicamente associados à aristocracia do Antigo Regime e sua ordem de estamentos e privilégios<sup>19</sup>. Dessa forma, deram maior ênfase à atuação do Parlamento, visto naquele momento como a instituição popular por excelência, em que todos os estratos da sociedade teriam assento e, mediante a participação política, poderiam definir os rumos do Estado e construir uma nova sociedade a partir dos ideais de igualdade perante a lei e de livre iniciativa econômica.

O contratualismo social, tão popular à época, dá destaque ao consentimento dos cidadãos em relação à atuação do Estado, na medida em que a aceitação da parte contratante é essencial para a validade do ajuste. A preocupação com a aceitação do cidadão irá influenciar decisivamente a atividade de tributação, fortalecendo a ideia de que, para ser legítimo, o tributo deve ser autorizado pelos contribuintes.

---

<sup>19</sup> SILVA, Ovídio Baptista. **Jurisdição e execução na tradição romano-canônica**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 103-104.

Essa autorização é concedida pelos representantes dos segmentos da sociedade reunidos no parlamento, que, mediante a aprovação das leis, instituem os tributos, determinam quem irá suportá-los, o valor a ser exigido e o procedimento a ser adotado para a fiscalização e cobrança.

Assim como em outros aspectos da atuação estatal, a legalidade passa a ser o principal esteio da tributação, consagrando a garantia aos contribuintes de que não será cobrado tributo sem uma lei anterior que o defina, cerne dos princípios tributários da legalidade e da anterioridade. Ademais, as leis contemplariam a isonomia entre os cidadãos, pois possuiriam caráter geral e abstrato, diferindo, portanto, da ordem jurídica do Antigo Regime, em que predominavam as normas excepcionais, aplicáveis aos indivíduos de acordo com o estamento ao qual pertencessem.

Essa ênfase nas leis levará ao movimento da codificação, que buscava reunir os dispositivos legais em conjuntos de normas harmonicamente estruturados, de maneira a regular integralmente determinado aspecto da realidade social. O Código Civil francês, por exemplo, foi elaborado com a intenção de reger as relações entre os cidadãos, sendo perceptível a influência das concepções filosóficas iluministas, que confiavam no poder da razão humana para compreender a realidade e moldá-la de acordo com sua vontade<sup>20</sup>.

A codificação, ao lado da Declaração de Direitos, representou de maneira explícita o triunfo do individualismo sobre a velha ordem feudal e estamental, prestigiando a liberdade e a propriedade em detrimento da igualdade efetiva<sup>21</sup>. A política posterior a 1789 passa a ser fortemente influenciada pela noção da racionalidade, que busca a instauração de uma nova ordem política e social de caráter a-histórico, de maneira a desenvolver os direitos do homem, que possuiriam caráter universal e estariam ligados à essência do ser humano<sup>22</sup>.

Pode-se afirmar que a experiência francesa se tornou o paradigma para a construção dos direitos e liberdades em seu sentido moderno<sup>23</sup>, ou seja, o racionalismo tornou-se a base

---

<sup>20</sup> Para Edmund Burke, os revolucionários franceses são “geômetras sociais”, ou seja, tentam criar uma nova sociedade de maneira artificial, confiando apenas na racionalidade e desprezando as tradições consolidadas pela história. É claro que os franceses estavam oprimidos por muitas dessas tradições, porém Burke tem razão quando afirma que não se pode descartar completamente a tradição e os costumes de um povo. BURKE, Edmund. Reflexões sobre a revolução em França. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1982.

<sup>21</sup> COSTA, Pietro. Diritti. In: FIORAVANTI, Maurizio (Org.). **Lo Stato moderno in Europa: istituzioni e diritto**. 12. ed. Laterza: Roma, 2002. p. 49.

<sup>22</sup> FONSECA, Ricardo Marcelo. Para uma possível teoria da história dos direitos humanos. **Pensar**, Fortaleza, v. 16, n. 1, p. 273-291, jan./jun. 2011.

<sup>23</sup> FIORAVANTI, Maurizio. **Appunti di storia delle costituzioni**. Torino: Giappichelli, 1995. Trad. esp. Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones. 4. ed. Trotta: Madrid, 2003. p. 37.

dos direitos humanos e o Estado passou a ser o principal agente, tanto da regulação e proteção dos direitos quanto da violação.

A nova ordem implantada centraliza-se na figura do Estado, que passa a determinar as fontes do direito, posicionando a lei como a mais importante delas, chegando a tornar sinônimas as noções de lei e de direito. Segundo Ovídio Batista

[...] o esforço da ilustração para obter um direito perfeitamente determinável e previsível não teve limites. Com o objetivo de impedir o arbítrio judicial e garantir a segurança da liberdade civil, as leis haveriam de determinar-se de tal modo que a função judicial reduzir-se-ia à pura aplicação do texto legal. Uma indeterminação do sentido da lei, que permitisse ao juiz converter-se em criador do direito, em última análise em legislador, afigurava-se contraditória com a doutrina da divisão de poderes.<sup>24</sup>

A codificação legislativa, na visão de seus defensores, não deixava qualquer espaço criativo para os juízes, restando a estes obedecer à decisão tomada pelo Parlamento por ocasião da produção da lei. Surgia o mito do juiz “boca da lei”, que não interpretava os textos legais gerais e abstratos, apenas os aplicava às situações postas sob sua apreciação, ou seja, por meio de processo de subsunção, analisava o caso concreto e, dentro dos códigos, encontrava qual dispositivo seria aplicável.

Instaura-se, pois, o fetichismo legal, em que a lei se estabelece como fonte legislativa preponderante e os textos normativos são vistos como as novas escrituras, que devem ser decifradas e irão solucionar os problemas surgidos da convivência humana. O direito passa a ser identificado com as leis, cuja produção é exclusiva do Estado e decorre da manifestação da vontade geral contida no Parlamento. De certa maneira, passa-se de uma opressão estatal a outra: o poder absoluto, antes nas mãos do príncipe, transfere-se para o Parlamento, surgindo a denominada “ditadura do legislativo”. O modelo francês pressupunha que a lei decorre da vontade geral dos indivíduos manifestada pelo Parlamento, extraíndo daí a legitimação para seu poder coercitivo.

A legitimidade conferida pela legalidade relaciona-se mais com a definição da competência para legislar e com a validade do procedimento legislativo, deixando em segundo plano o conteúdo das leis. Tal conteúdo teria sua legitimidade demonstrada, de maneira implícita, por decorrer da vontade geral, ou seja, uma lei violadora da dignidade de uma minoria social poderia ser considerada legítima, desde que obtivesse a aprovação da maioria parlamentar.

---

<sup>24</sup> SILVA, Ovídio Baptista. **Jurisdição e execução na tradição romano-canônica**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 103-104.

A reação ao excesso de poder concentrado nas mãos do soberano levou ao questionamento do modelo absolutista e à necessidade de resguardar certos direitos pertinentes a todos os seres humanos. Para Bobbio,

O pressuposto filosófico do Estado liberal, entendido como Estado limitado em contraposição ao Estado absoluto, é a doutrina dos direitos do homem elaborada pela escola do direito natural (ou jusnaturalismo): doutrina segundo a qual o homem, todos os homens, indiscriminadamente, têm por natureza, e, portanto, independentemente de sua própria vontade, e menos ainda da vontade de alguns poucos ou de apenas um, certos direitos fundamentais, como o direito à vida, à liberdade, à segurança, à felicidade [...]<sup>25</sup>

Através da limitação ao Estado, ocorreria a proteção a determinados direitos cuja fruição era comum a todos os seres humanos individualmente considerados. Percebe-se que referida concepção filosófica é fundamentada em três pilares: limitação à ação do Estado; isonomia entre os seres humanos; e relevância do homem enquanto indivíduo autonomamente considerado e não enquanto membro do corpo social.

A limitação à atuação do Estado é a mais importante dentre as características do modelo estatal ora tratado. O ponto comum em todas as noções de Estado de direito aqui mencionadas – inglesa, francesa ou americana – é a grande preocupação em controlar o Estado, notadamente o Poder Executivo. O Estado de Direito, em suma, corresponde à inexistência de arbitrariedade estatal contra os cidadãos, com todos se submetendo ao império da lei, até mesmo o governante.

Canotilho propõe que as noções de *rule of law* (ou império do direito), Estado legalista e Estado constitucional, oriundas respectivamente da Inglaterra, França e Estados Unidos, foram condensadas pelos alemães, dando vida ao termo Rechtsstaat ou Estado de direito, cujo objetivo maior era preservar a autonomia individual. Pode-se dizer que

[...] o Estado de direito, para o ser verdadeiramente, tem de assumir-se como um *Estado liberal de direito*. Contra a ideia de um Estado de polícia que tudo regula a ponto de assumir como tarefa própria a felicidade dos súbditos, o Estado de direito perfila-se como um Estado de limites, restringindo a sua acção à defesa da ordem e segurança públicas. Por sua vez, os direitos fundamentais liberais – a liberdade a propriedade – decorriam do respeito de uma *esfera de liberdade individual* e não de uma declaração de limites fixada pela vontade política da nação. Compreende-se, assim, que qualquer intervenção autoritária sobre os dois direitos básicos – liberdade e

---

<sup>25</sup> BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. 6.ed. São Paulo: Brasiliense, 2000. p. 11.

propriedade – estivesse submetida à existência de uma lei do parlamento (grifo do autor)<sup>26</sup>.

Desse modo, a ênfase na limitação dos poderes estatais vinculará esse modelo estatal às concepções minimalistas sobre o Estado, ou seja, caberia a este interferir o mínimo possível na vida das pessoas, sendo toleráveis, a título de exemplo, a repressão aos atos ilícitos e a atuação do Poder Judiciário para fazer valer os contratos firmados entre os particulares.

Já a isonomia, outro pilar da concepção filosófica subjacente ao Estado de direito, surge como corolário do fascínio que a lei exerce, enquanto ato normativo característico das casas legislativas. As assembleias parlamentares buscam legitimação política na participação dos representantes dos diversos segmentos da sociedade, emprestando referida legitimidade às leis, cujo caráter geral e abstrato estenderá a todos um tratamento isonômico, rompendo, portanto, com as normas casuísticas e com os privilégios consuetudinários, característicos do pluralismo jurídico do período feudal. Para Rosanvalon

Este valor-igualdade funcionou, intelectualmente, sem problemas – o que não quer dizer sem lutas sociais intensas –, enquanto se tratou de inscrevê-lo em uma norma jurídica, civil (a igualdade de todos perante a lei) ou política (o sufrágio universal). [...] O mesmo não ocorreu quando se tratou de lhe dar uma tradução social e econômica<sup>27</sup>.

Portanto, a isonomia conquistada foi apenas formal, de maneira a abolir os privilégios de classe social previstos em lei, não se obtendo a isonomia material, de igualdade de oportunidades para todos, independentemente da classe social ou econômica. A visão filosófica presente no Estado de Direito encara o ser humano como um indivíduo isolado e não enquanto membro da sociedade ou de algum estamento.

Dessa forma, os valores defendidos nessa nova realidade – vida, liberdade, propriedade, segurança – sempre são vistos enquanto pertinentes a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos autonomamente considerados. Ao prestigiar de maneira tão intensa o ser humano em si, o Estado de Direito terminou por estimular o individualismo, cujos efeitos serão sentidos na área jurídica, predominando os direitos individuais de índole patrimonial e o processo judicial voltado para a solução de litígios entre partes individualizadas e envolvendo obrigações que podem ser expressas em valores pecuniários.

<sup>26</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estado de Direito**. Lisboa: Fundação Mário Soares e Gradiva, 1999.p. 9. (Cadernos Democráticos, 7).

<sup>27</sup> ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Goiânia: Editora da UFG; Brasília: Editora da UnB, 1997. p. 29.

Quanto aos bens públicos, no Estado de direito ocorre a separação definitiva entre o patrimônio público e o patrimônio do soberano, tornando a tributação uma atividade permanente, cujos resultados financeiros ingressam nos cofres públicos e são utilizados para custear as despesas pela manutenção do Estado. Com fundamento na isonomia de todos perante a lei, chegam ao fim as imunidades tributárias da aristocracia e do clero, provocando um aumento das receitas públicas<sup>2829</sup>.

Ao invés da tributação refletir unicamente os privilégios de determinados segmentos da sociedade, cada vez mais se tenta contemplar a capacidade contributiva dos cidadãos, ou seja, passa ser determinante a condição econômica do contribuinte ao invés do status social, muito embora seja inegável a relação de pertinência entre ambos.

O pagamento de tributos nunca é atividade prazerosa, porém nesses primórdios da tributação moderna, pode-se afirmar que o custeio das atividades básicas de um Estado meramente garantidor da ordem não foi tão mal recebido, especialmente levando-se em consideração que a manutenção da ordem implicava a repressão de ataques aos bens dos contribuintes. Ou seja, mesmo se adotando uma postura extremamente liberal no campo econômico, o pagamento de tributos módicos é vantajoso, na medida em que o Estado com suas forças policiais reprime a criminalidade sobre o patrimônio e por meio dos seus juízes garante a efetividade dos contratos entre particulares.

No Estado de direito, em suma, não é mais o monarca que faz a lei, mas sim a lei que faz o monarca, significando que a legalidade do Estado de Direito concede liberdade aos cidadãos e vincula a Administração Pública, inclusive em matéria de instituição de tributos. Essa vinculação da Administração à lei, surgida com o Estado de Direito, vigorará incontestemente por bastante tempo, até o momento em que o Estado deixou de desempenhar papel meramente garantidor da ordem e assumiu funções complexas, como a execução de serviços diretamente à população e a formatação das mais variadas políticas públicas, o que envolve a mediação de grandes interesses públicos<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. O tributo na formação histórica do Estado moderno. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 12, 2007.

<sup>29</sup> O Brasil, apesar de se denominar um Estado de direito, não seguiu essa tendência e manteve as imunidades das instituições religiosas, conforme previsto no artigo 150 da Constituição Federal de 1988 e em outras Constituições que a antecederam.

<sup>30</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil**: ley, derechos, justicia. 10.ed. Madrid: Editorial Trotta, 2011.



## 2.2 Financiamento do Estado e Garantias do Contribuinte

Desde o fim do período medieval, várias transformações políticas e econômicas foram sentidas na Europa Ocidental, notadamente na Inglaterra, nação pioneira na revolução industrial, aproveitando a mão-de-obra farta que migrava dos campos para as cidades e absorvendo-a nas nascentes indústrias. Outros países, ainda que posteriormente, também experimentaram drásticas mudanças nas relações econômicas e sociais entre seus cidadãos, com o aumento da população urbana e a propagação de uma mentalidade voltada à produção industrial intensa.

O resultado da combinação desses fatores é um significativo crescimento econômico, acompanhado de êxodo rural e a imposição de péssimas condições de vida para os trabalhadores urbanos, sujeitos a longas jornadas sem folgas ou repouso, ambiente de trabalho impróprio nas indústrias e salários aviltantes, insuficientes para a subsistência.

Inicialmente, sobressai como finalidade do Estado a proteção da vida e da propriedade, bens fundamentais da nova ordem implantada a partir das revoluções burguesas do século XVII e XVIII. Para Avelãs Nunes, somente o proprietário é um realmente cidadão, pois na ordem burguesa os referidos direitos fundamentais visam primordialmente proteger o indivíduo possuidor de patrimônio das agressões do Estado e dos particulares em relação aos seus bens<sup>31</sup>.

Conforme já mencionado, essa visão individualista e patrimonial quanto às finalidades estatais influenciou seriamente o desenvolvimento da tributação a partir do Estado de direito. A atuação estatal deveria ser discreta, limitando-se a manter a ordem e evitando imiscuir-se nas relações legalmente estabelecidas entre os particulares, ou seja, o Estado somente agiria quando a lei autorizasse ou ordenasse; já os particulares eram livres para atuar, desde que não houve vedação legal, hipótese em que o poder público poderia intervir para combater o ilícito.

A preocupação com uma intervenção estatal excessiva levou à formação de uma concepção defensora do Estado mínimo, que deveria manter distância dos assuntos particulares, especialmente no campo econômico. Dessa forma, “o papel do direito na ordem jurídica burguesa foi exatamente, desde o início, o de definir as regras do jogo, garantindo a segurança, a previsibilidade, a calculabilidade e a racionalidade no trânsito dos interesses

---

<sup>31</sup> AVELÃS NUNES, Antônio José de. **As voltas que o mundo dá...** reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 11 e 18.

econômicos privados<sup>32</sup>”. O Estado não deveria, com sua lógica política, afetar a economia, que seguiria sua racionalidade, suas próprias leis, baseadas no confronto livre das forças de mercado.

Entretanto, em decorrência do acirramento das condições criadas pela Revolução Industrial, esse modelo sofrerá abalos no decorrer do século XIX, fazendo com que o Estado tenha de remediar as precárias condições de vida dos trabalhadores mediante a constituição de uma política social, cujos efeitos serão sentidos por toda a sociedade, inclusive pela crescente classe média<sup>33</sup>.

### 2.2.1 A Questão Social e a Discussão sobre o Papel do Estado e o Aumento da Carga Tributária

As tensões sociais que marcaram a segunda metade do século XIX, mais visíveis no âmbito das relações de trabalho, farão com que o Estado de direito passe por transformações a partir do início do século XX, a fim de enfrentar diretamente a “questão social” e assegurar a fruição dos direitos econômicos, sociais e culturais<sup>34</sup>. Podem ser indicados como marcos históricos do reconhecimento dos direitos sociais: a Constituição Mexicana (1917), a Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado da Rússia (1918) e a Constituição de Weimar (1919), documentos de natureza jurídico-política que afirmaram os direitos econômicos, sociais e culturais enquanto deveres prestacionais do Estado<sup>35</sup>.

Esse Estado-providência – ou Estado social –, apesar de ter se manifestado em países distintos, possui alguns pontos comuns, que permitem caracterizá-lo: 1) coloca-se “acima das classes dos conflitos sociais”, buscando garantir aos cidadãos uma vida digna, mediante o acesso a bens e serviços indispensáveis; 2) visa conceder chances iguais de “acesso ao bem-estar”, através de políticas redistributivas de renda e da prestação de serviços, ambas em favor dos mais necessitados; e 3) permite a participação dos cidadãos no poder social, inclusive os grupos sociais minoritários<sup>36</sup>.

<sup>32</sup> AVELÃS NUNES, Antônio José de. **As voltas que o mundo dá...** reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 19.

<sup>33</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do Estado contemporâneo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 6.

<sup>34</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 36-37.

<sup>35</sup> SILVA, Reinaldo Pereira e. A dignidade da pessoa humana como condição de possibilidade de sentido. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, ano 6, n. 24, p. 235-252, out./dez. 2005.

<sup>36</sup> AVELÃS NUNES, op. cit., p. 34.

Avelãs Nunes afirma que a transição para o Estado Social foi fruto de uma “solução de compromisso [...] por pura cedência tática e oportunista”<sup>37</sup>, ao passo que Rosanvalon defende que o Estado-providência é um desdobramento do Estado-protetor<sup>38</sup>, um aprofundamento dessa proteção. Se antes o Estado, com fundamento na igualdade protegia apenas a vida e a liberdade, passa a amparar outros bens jurídicos também, vinculados aos direitos econômicos, sociais e culturais.

As vertentes mencionadas diferem quanto à sinceridade dos motivos para o surgimento do Estado Social, se foi uma concessão tática dos detentores do poder – visando transformar parcialmente a essência da estrutura produtiva capitalista, a fim de se preservá-la – ou se fruto de conquistas dos trabalhadores, dentro de um processo de emancipação humana. O ponto comum dessas duas abordagens é o reconhecimento de que foi ampliada a proteção social, sendo ao mesmo tempo indubitável que essa rede protetiva conheceu variações no espaço e no tempo, às vezes avançando, outras vezes recuando.

As políticas de proteção social visam enfrentar a “questão da igualdade”, que por sua vez serve como alicerce para a intervenção do Estado, protegendo o cidadão das “dependências e/ou ocorrências de curta ou longa duração<sup>39</sup>”, de acordo com o recorte ideológico assumido por cada governo, também dependendo da conjuntura socioeconômica.

Assim sendo, no século XX o Estado exerce um controle cada vez maior: nos países socialistas, praticamente absorveu a sociedade civil; nos países em desenvolvimento, passou a ser o centro da sociedade, pois estava encarregado de “promover o desenvolvimento econômico” e, ao mesmo tempo, “realizar a integração social<sup>40</sup>”; nos países liberais foi implantado, em maior ou menor grau, o “Estado providencial”, implicando em uma intervenção estatal maior e na oferta de serviços públicos visando concretizar a justiça social.

Constata-se, portanto, que apesar de peculiaridades econômicas e políticas, as três grandes variantes estatais acima foram propostas visando alcançar – ainda que por caminhos distintos – os pontos comuns que caracterizam o Estado Social, enumerados por Avelãs Nunes. Dessa forma, pode-se afirmar que o Estado-providência tem como pressuposto ser um “programa ilimitado: libertar a sociedade da necessidade e do risco<sup>41</sup>”.

<sup>37</sup> AVELÃS NUNES, Antônio José de. **As voltas que o mundo dá...** reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 30.

<sup>38</sup> ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Goiânia: Editora da UFG; Brasília: Editora da UnB, 1997. p 18 e 29.

<sup>39</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de. As crises do estado. In: MORAIS, José Luiz Bolzan de (Org.). **O estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 18.

<sup>40</sup> CHEVALLIER, Jacques. **O estado pós-moderno**. Belo Horizonte:Forum, 2009. p. 28.

<sup>41</sup> ROSANVALLON, op. cit., p. 27.

Enquanto o Estado Liberal de Direito possui um rol de direitos fundamentais considerados básicos, também denominados de direitos civis e políticos, vinculados à proteção de valores como vida, liberdade, propriedade e participação política<sup>42</sup>, o Estado Social se caracteriza pela oferta de serviços públicos relacionados aos direitos econômicos, sociais e culturais, agregando essa dimensão social ao rol de direitos fundamentais trazidos do Estado Liberal de Direito, ou seja, caracterizando-se pelas prestações positivas visando mitigar a questão social.

Obviamente que um modelo estatal com tantas atribuições demanda uma estrutura organizacional de grande porte, de maneira a ofertar todas as políticas públicas vinculadas aos direitos civis e aos direitos econômicos, sociais e culturais. Um orçamento público com despesas crescentes implica a exigência de uma carga tributária cada vez maior, tornando a discussão sobre as fontes de financiamento para o Estado uma das mais importantes do espaço político.

As questões envolvendo os limites da atuação do Estado sempre acenderam acirrados debates, não havendo consenso sobre qual o papel lhe cabe assumir, ou seja, se deve apenas manter um nível de segurança mínimo para a integridade física e patrimonial dos indivíduos ou se deve atuar fornecendo também determinados serviços de caráter público, debate esse que vem sendo realizado desde os primórdios do Estado moderno, notadamente a partir das revoluções liberais do século XVIII.

A atuação estatal, em seu perfil repressivo ou promovedor, demanda a constituição de uma estrutura organizacional permanente, custeada pelas contribuições realizadas pela coletividade. Dependendo do modelo estatal adotado, de intervenção menor ou maior na sociedade, o aparato do Estado irá custar mais ou menos, significando dizer que o projeto de sociedade – no caso brasileiro, tal projeto se encontra na Constituição – terá repercussão direta no perfil de atuação do Estado e, conseqüentemente, no tamanho de sua estrutura.

Caso se trate de um Estado meramente protetor dos direitos civis e políticos, a estrutura estatal será composta apenas de órgãos associados à proteção da ordem e da segurança, à realização do processo eleitoral e à manutenção da própria máquina pública. O enfoque nesse caso será proteger a vida, a liberdade e a propriedade do cidadão, bem como permitir a sua participação enquanto eleitor.

Percebe-se que nesse modelo estatal o âmbito de proteção do ser humano é bastante limitado, na medida em que não se enfrenta adequadamente a questão da igualdade,

---

<sup>42</sup> A participação política aqui é entendida como direito ao voto, consequência da ideia de sufrágio universal.

buscando-se prioritariamente a manutenção do status quo e a previsibilidade da ação estatal, que por sua vez deverá exercer mínima influência sobre os agentes econômicos.

De acordo com essa concepção minimalista de Estado, ainda que se fale em dignidade humana, apresenta-se mais nítida a dimensão repressiva da atuação estatal, na medida em que predomina a ideia de que os agentes sociais e econômicos não devem sofrer interferência, salvo excepcionalmente, para assegurar justamente tal equilíbrio, que seria inerente à lógica econômica.

Em outro ângulo, um Estado Social, provedor de serviços públicos relacionados aos direitos econômicos, sociais e culturais – educação, saúde, habitação, trabalho, dentre outros – caracteriza-se por uma estrutura maior e complexa, diretamente proporcional à extensão dos encargos assumidos.

Esse perfil mais atuante fará com que as despesas públicas cresçam significativamente, quando comparadas com as despesas de um Estado meramente garantidor dos direitos civis e políticos. Por outro lado, na sociedade de risco em que se vive atualmente, o poder público é chamado a evitar os perigos causados pelo avanço da técnica característico da sociedade pós-industrial. Se antes os riscos atingiam indivíduos isolados e podiam ser enfrentados de maneira pontual, agora o impacto é amplo e demanda mais do que nunca a atuação do Estado, que adota uma postura de vigilância ininterrupta, a fim de monitorar os riscos provenientes, por exemplo, da energia nuclear, da nanotecnologia, de epidemias, de catástrofes naturais<sup>43</sup>.

O Estado age prevenindo os riscos e reparando os danos, dependendo recursos de valor significativo, incrementando a pressão por uma maior carga tributária. Mais uma vez, a tributação é utilizada como forma de repartição, entre toda a sociedade, dos custos associados a políticas públicas de interesse coletivo, a exemplo da gestão de riscos ambientais, tanto em relação à fiscalização de condutas geradoras de risco quanto no tocante à recuperação do dano.

Entretanto, o enfrentamento da questão ambiental não suprime a necessidade de fornecimento dos serviços públicos associados às políticas sociais – tais como saúde, educação, transporte, dentre outros. A atuação do Estado, portanto, vem se expandindo de maneira continuada, apesar das críticas a um suposto agigantamento da estrutura estatal.

Cabe ressaltar que a crise do Estado não é somente normativa e financeira, também ocorrendo no plano conceitual. Exige-se que o Estado “sea al mismo tiempo parcial e imparcial, que sirva al interés particular y al interés general. Su tarea se hace así imposible o

---

<sup>43</sup> BECK, Ulrich. De la sociedad industrial a la sociedad del riesgo: cuestiones de supervivencia, estructura social e ilustración ecológica. **Revista Occidente**, Madrid, n. 150, p. 19-40, 1993.

llena de contradicciones<sup>44</sup>”.Esse protagonismo exagerado que se exige do Estado leva a conflitos sobre a definição dos seus rumos, além de criar a sensação de inefetividade quanto aos resultados da ação pública, pois, conforme o trecho citado acima, as tarefas estatais são tantas e tão diversificadas que se revelam de impossível realização.

A avaliação de que o Estado atua de maneira insuficiente gera, dentre vários efeitos, uma crise de legitimidade, suscitando polêmica sobre o tamanho de sua estrutura organizacional e os respectivos custos de manutenção. Ou seja, sob qualquer prisma abordado, sempre há um ângulo envolvendo o problema do financiamento do Estado e da divisão adequada desse ônus entre os membros da sociedade.

Percebe-se que a atividade de coleta de tributos tem relação íntima com os rumos do Estado, ao mesmo tempo sendo fruto do projeto estatal a ser implantado e, também, condicionando as chances de sucesso desse mesmo projeto, na medida em que este depende da arrecadação das receitas públicas.

Qualquer atuação estatal tem de ser pautada pelos direitos fundamentais – pois do contrário será violada a dignidade humana – o que obriga o Estado a cobrar tributos sem violar a vida, a liberdade e a propriedade. Tal vinculação dos direitos do contribuinte aos direitos civis e políticos não traduz por completo a relação entre a tributação e a dignidade humana. A atividade tributária tem conexão também com os direitos econômicos, sociais e culturais, pois é impossível ao Estado organizar as políticas públicas respectivas sem os recursos financeiros oriundos dos tributos.

Hoje, partindo da ideia de dignidade da pessoa humana, exige-se do Estado um tratamento adequado ao contribuinte, evitando a submissão a uma tributação iníqua. Por outro lado, a mesma noção de dignidade humana faz necessária a arrecadação de recursos financeiros suficientes para o seu funcionamento, pois sem a cobrança de tributos as pessoas não teriam acesso às políticas públicas supramencionadas. Tais políticas, no Estado Democrático de Direito, visam diminuir a desigualdade econômica e social, buscando concretizar o ideal de igualdade material.

A tributação possui como função prover o Estado de meios financeiros para seu funcionamento, especialmente no sentido de viabilizar as políticas sociais relacionadas à concretização dos direitos fundamentais. Porém, ela pode ir além, atuando como mecanismo de redistribuição de riqueza, se houver progressividade quanto aos valores pagos, ou seja, caso a alíquota seja cada vez maior, à medida que o contribuinte demonstre maior capacidade

---

<sup>44</sup> CALERA, Nicolás María López. **Yo, el Estado**.Madrid: Editorial Trotta, 1992.p. 15.

contributiva. Nesta última acepção, percebe-se nitidamente a possibilidade de redução das desigualdades sociais, através de transferências econômicas, diretas ou indiretas, favorecendo o ideal de igualdade, tão importante para o Estado Democrático de Direito.

Por outro lado, o sistema tributário, por vezes, apresenta traços de irracionalidade e termina por penalizar os que detêm menor capacidade contributiva, fenômeno acentuado pela globalização do comércio e do fluxo de capitais financeiros. A atividade tributária está intimamente ligada ao poder político do Estado nacional, o qual é dependente das noções de soberania e território. Referidas noções são fragilizadas pela globalização, cujos agentes econômicos ignoram as fronteiras nacionais e possuem força suficiente para exercer pressão política sobre os governos, a fim de obter regimes tributários mais favoráveis, ainda que nesse processo ocorra a violação de direitos fundamentais.

## 2.2.2 Direitos Fundamentais, Globalização e Neotributação

A origem dos direitos humanos pode ser associada ao advento do Estado liberal, “entendido como Estado limitado em contraposição ao Estado absoluto”. Essa primeira forma de Estado moderno resulta de um processo de conquista de certas “liberdades” – liberdade de ir e vir, vedação ao confisco, etc. – em face do poder do soberano, as quais futuramente serão o núcleo de partida dos direitos do homem ou direitos humanos<sup>45</sup>. Os direitos humanos, portanto, seriam um “produto do Iluminismo Europeu e da secularização do pensamento e da sociedade nos últimos 150 anos”<sup>46</sup>, apesar de Höffe entender que “a característica da modernidade não é a instituição dos direitos humanos, mas o seu reconhecimento geral”<sup>47</sup>.

A existência e o reconhecimento dos direitos humanos não podem ser confundidos com a sua positivação nas Declarações de Direitos ou nas Constituições, já que “os direitos humanos são a expressão normativa das exigências morais que se consubstanciam no respeito e no reconhecimento do Outro, precisamente por sua dignidade”<sup>48</sup>.

Com o reconhecimento dos direitos humanos nos dispositivos das Constituições escritas, ocorre sua transformação em direitos fundamentais, dotados da coercitividade característica das normas do direito produzido pelo Estado<sup>49</sup>. Entretanto, a efetividade dos

<sup>45</sup> BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. 6.ed. Brasiliense: São Paulo, 1994. p. 11-13.

<sup>46</sup> MUZAFFAR, Chandra. From human rights to human dignity. In: NESS, Peter Van (Ed.). **Debating human rights Critical essays from the United States and Asia**. London: Routledge, 2003. p. 25.

<sup>47</sup> HÖFFE, Otfried. **Derecho intercultural**. Gedisa: Barcelona, 2000. p. 80.

<sup>48</sup> BRAGATO, Fernanda Frizzo. Positivação e efetividade dos direitos humanos. **Estudos Jurídicos**, São Leopoldo, v. 40, n. 2, p. 66-71, jul./dez. 2007.

<sup>49</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 497.

direitos fundamentais é comprometida pela crescente complexidade exibida pelo Direito Internacional. Segundo Faria<sup>50</sup>, está em curso um processo de fragmentação do Direito Internacional, resultante da regulação de áreas muito distintas umas das outras, desde os direitos humanos e o meio ambiente até a tecnologia e o combate à criminalidade transnacional.

Nos dias atuais, percebem-se movimentos no sentido de um retorno ao pluralismo jurídico, contudo, sem constituir uma realidade consolidada, significando mais um fator de desestabilização da configuração tradicional do Estado. De fato, é inegável a proliferação de ordens jurídicas paralelas ao ordenamento estatal<sup>51</sup> e que constituem uma das faces da denominada “crise do Estado”<sup>52</sup>. Pode-se falar até mesmo em uma espécie de retorno à pluralidade de ordenamentos que caracterizou o medievo, em que a inflação normativa mencionada por Bobbio atinge dimensões globais.

Com esse excesso de normas, o Direito Internacional fica fragmentado, disperso em um amplo conjunto de dispositivos de natureza específica, frequentemente voltados à defesa de interesses de grupos econômicos determinados, dificultando o desenvolvimento dos direitos humanos e em muitos casos provoca retrocessos em relação àqueles já conquistados. São exemplos de orientações dessa agenda

[...] a desregulação dos capitais, [...] a flexibilização dos sistemas de produção, [...] e a defesa dos cortes drásticos nos gastos públicos dos Estados nacionais, acompanhado da desformalização de muitas de suas obrigações funcionais, e da privatização de determinados serviços públicos essenciais, como estratégia de neutralização da crise fiscal e restauração das condições ‘mínimas’ de governabilidade.<sup>53</sup>

Tais orientações são identificadas pela expressão “Consenso de Washington”, termo criado em 1990 que resume uma lista de políticas voltadas para o mercado e alinhadas com a ideologia econômica neoliberal. Segundo os críticos, esse modelo apenas torna os países mais atrativos para investimentos estrangeiros, porém não é sustentável, provocando graves problemas econômicos e sociais<sup>54</sup>.

<sup>50</sup> FARIA, José Eduardo. **Sociologia jurídica: direito e conjuntura**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.100-101.(Série GVLaw).

<sup>51</sup> CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno**. Belo Horizonte:Forum, 2009.

<sup>52</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de. As crises do estado. In: MORAIS, José Luiz Bolzan de (Org.). **O estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

<sup>53</sup> FARIA, José Eduardo. Democracia e governabilidade: os direitos humanos à luz da globalização econômica. In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 134.

<sup>54</sup> ASHCROFT, Bill; GRIFFITHS, Gareth; TIFFIN, Helen. **Post-colonial studies: the key concepts**. 2nd ed. London: Routledge, 2007. Termo: Washington Consensus.



De acordo com Young<sup>55</sup>, o comércio organizado em escala mundial interfere nos preços das mercadorias, podendo levar a quedas acentuadas em seu valor, causando o endividamento dos pequenos produtores e até mesmo a perda de suas terras. Ainda segundo o mencionado autor, o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização Mundial do Comércio (OMC) não consultam as populações locais antes de formularem suas políticas e esta última, especificamente, parece atuar somente com o objetivo de abrir novos mercados para as grandes companhias, sem maiores preocupações com o preço das *commodities*.

A agricultura em pequena escala fica inviabilizada, sem poder competir com os grandes produtores que possuem alcance multinacional, dispõem de tecnologia avançada, melhor acesso a crédito e exercem papel decisivo na formulação das políticas públicas locais para o setor. Quando os governos locais agem para diminuir esses efeitos, correm o risco de serem tachados de protecionistas; são acusados de desrespeitar as leis de mercado, de refrear a concorrência. Giordani, Rocha e Ruta<sup>56</sup> defendem que a adoção de políticas nacionais de exportação para controlar o preço de *commodities* tende a causar efeito contrário ao desejado. Para esses autores, diante de um aumento do preço de determinada mercadoria no âmbito internacional, os produtores em cada país sentem-se estimulados a exportá-la, desabastecendo o mercado interno.

Com isso, o preço da mercadoria no mercado interno aumenta, muitas vezes fazendo com que os governos restrinjam a sua exportação, em uma tentativa de aumentar a oferta e diminuir o preço no âmbito nacional. Entretanto, sugerem que tal medida levará a uma escassez do produto no mercado internacional, elevando mais ainda o preço e reforçando o estímulo à exportação.

Percebe-se, portanto, que mesmo quando não seguem expressamente as orientações dos organismos internacionais reguladores do sistema financeiro e do comércio, os governos locais podem fragilizar direitos humanos, ou seja, “[...] sempre culpar o Banco Mundial e a OMC deixa as coisas muito fáceis. Pelo menos parte da pobreza ou do sofrimento das pessoas do mundo não-ocidental é também o resultado direto de ações dos seus próprios governos<sup>57</sup>.”

O comércio de *commodities* e a formatação e execução de políticas de importação/exportação exibem grande complexidade, pois há vários atores envolvidos e são

---

<sup>55</sup> YOUNG, Robert J. C. **Postcolonialism**: a very short introduction. Oxford: Oxford University Press, 2003.

<sup>56</sup> GIORDANI, Paolo; ROCHA, Nadia; RUTA, Michel. Food prices and the multiplier effect of export policy. **Staff Working Paper**, [S.l.], ERSD-2012-08, Apr. 2012. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/res\\_e/reser\\_e/ersd\\_201208\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd_201208_e.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2013.

<sup>57</sup> YOUNG, op. cit., p. 134.

muitos os dispositivos legais regulando a matéria e tentando evitar a instituição de barreiras comerciais. Nesse sentido, Faria afirma que

[...] os organismos multilaterais, por sua vez, especialmente aqueles com jurisdição sobre o comércio, finanças e serviços, operam com enorme opacidade e falta de transparência, revelando-se vulneráveis às grandes concentrações de poder econômico e a influências corporativas. É esse o caso da Organização Mundial do Comércio (OMC), em cujo âmbito muitas leis nacionais democraticamente elaboradas, aprovadas e sancionadas, em matéria ambiental, sanitária ou de segurança alimentar, tendem a ser apontadas ou classificadas como ‘barreiras’ ao livre comércio<sup>58</sup>.

Além de modificação legislativa, as normas de comércio internacional alteram as práticas dos empreendedores locais, que são compelidos a replicar os padrões de comportamento das empresas internacionais para que não sucumbam ante a concorrência. O próprio poder público também se ajusta a essa agenda, o que implica efeitos, por exemplo, nos direitos sociais de uma forma geral, já que

[...] baixos salários têm sido a principal vantagem competitiva para investidores, juntamente com o controle sobre sindicatos, o que resultou em um declínio contínuo na renda real e uma perda das garantias que protegem o direito de associação contra as empresas estrangeiras e nacionais; com um alto custo social.<sup>59</sup>

Em outras palavras, a força de trabalho se transforma em um insumo como qualquer outro e os agentes econômicos de âmbito internacional passam a procurar a melhor relação entre baixos salários, proximidade dos centros de distribuição e legislação social e tributária mais favorável.

Onde a legislação é considerada muito rígida ou protetiva demais, surgem pressões pela concessão de incentivos fiscais e pela “flexibilização” trabalhista e previdenciária, de maneira a reduzir direitos e diminuir o custo associado a estes. Do contrário, os agentes econômicos levam seus parques industriais para outra região do globo, mais receptiva ao investimento estrangeiro realizado de acordo com essa ótica.

Cabe ao poder político local criar o ambiente institucional adequado – legislação trabalhista mínima; mão-de-obra suficientemente qualificada; infraestrutura de energia e

<sup>58</sup> FARIA, José Eduardo. **Sociologia jurídica**: direito e conjuntura. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 102. (SérieGVLaw).

<sup>59</sup> INTERNATIONAL FEDERATION FOR HUMAN RIGHTS. Mexico - The North American Free Trade Agreement (NAFTA): effects on human rights. Violation of labour rights. **Report International Fact-finding Mission**, [S.l.], n. 448/2, Apr., 2006. Disponível em: <<http://www.refworld.org/docid/46f146860.html>>. Acesso em: 11 out. 2013.

transporte; redução de tributos ou até mesmo isenção; entre outros incentivos – para atrair o investimento estrangeiro. Dentro da ótica de redução de custos financeiros, não se constrói esse ambiente institucional sem o comprometimento de direitos fundamentais, especialmente os direitos sociais.

Percebe-se, pois, “[...] um debate crescente sobre a compatibilidade entre o regime de comércio internacional e a promoção de direitos humanos universais”<sup>60</sup>. Ou seja, resta demonstrado o efeito negativo que o comércio internacional pode causar nos direitos fundamentais, ainda que de maneira indireta, já que alguns dispositivos de tratados em matéria comercial criam obstáculo à tributação de mercadorias ou serviços importados, restringindo, por consequência, a arrecadação que seria utilizada para o financiamento de políticas de proteção social.

Por outro lado, com o auxílio das telecomunicações, o funcionamento globalizado da economia faz com que as transações econômicas ocorram em tempo real, envolvendo partes localizadas em qualquer local do mundo. Tal circunstância dificulta aos Estados-Nações impor sua tributação, uma vez que são frequentes as dúvidas sobre o momento de realização do negócio, o domicílio das partes ou onde ocorrerá o pagamento, critérios normalmente empregados para definir quem irá tributar e quando.

A fragilização da soberania e do território enfraquece também o poder de tributar, especialmente porque no âmbito internacional os Estados não podem impor sua soberania sobre território distinto do seu. Os grandes conglomerados empresariais e financeiros deveriam ser os maiores fornecedores de recursos via tributação, contudo esses grupos se utilizam de seu poder econômico e político para obter tratamento tributário diferenciado, tais como isenções, créditos presumidos e outros benefícios e incentivos fiscais.

Tais benesses são concedidas sob o pretexto de que estimulam a economia, atraindo investimentos e gerando empregos, contudo nem sempre fica claro se realmente são vantajosas para a população, que termina por arcar com os ônus de tal política, já que, de acordo com os preceitos de responsabilidade fiscal, toda renúncia de receita por parte do Estado tem de ser compensada por redução de gasto público, que causa a diminuição da estrutura estatal e prejudica a execução de políticas públicas sociais. Ainda de acordo com as normas de responsabilidade fiscal, caso não se queira fazer cortes no orçamento, a alternativa é compensar a renúncia de uma receita com o aumento de outras, aumento que será suportado

---

<sup>60</sup> WAINCYMER, Jeff .The trade and human rights debate: introduction to an interdisciplinary analysis. In: JOSEPH, Sarah; KINLEY, David; WAINCYMER, Jeff (Ed.). **The world trade organization and human rights: interdisciplinary perspectives**. [S.l.], Edward Elgar, 28 Dec. 2009. Disponível em: <<http://www.elgaronline.com/abstract/9781847206619.00006.xml>>. Acesso em: 03 out. 2013.

pelos pequenos e médios contribuintes, que não gozam dos mesmos benefícios e incentivos fiscais dos grandes grupos atraídos com legislação mais favorável.

Os países travam entre si uma guerra fiscal, oferecendo benefícios e incentivos para a atração de capital estrangeiro, geralmente sob a forma do volátil capital financeiro, ou então sob a forma de investimentos para a fixação de polos industriais ou de serviços das companhias multinacionais.

Essa corrida para ofertar condições tributárias cada vez mais favoráveis implica em vantagem para os empreendedores internacionais, porém o custo da máquina pública tem de ser suportado por alguém e referido ônus termina por recair sobre a população nativa, penalizada por impostos sobre o consumo de mercadorias e de serviços, inclusive de itens essenciais à subsistência.

A guerra fiscal também se manifesta na majoração dos tributos sobre a importação de mercadorias oriundas do estrangeiro, tornando mais competitivos no mercado interno os produtos dos empreendedores localizados em solo nacional. Conclui-se que a globalização econômica provoca efeitos negativos sobre o sistema jurídico, especialmente em relação aos direitos sociais<sup>61</sup>. Concorda-se com Faria<sup>62</sup>, quando afirma que

Os princípios básicos e os padrões morais inerentes aos direitos humanos e aos direitos sociais – como a dignidade, a igualdade, a solidariedade e a inclusão econômica, por exemplo – estão levando a pior na colisão frontal com os imperativos categóricos da economia globalizada, como a produtividade e a competitividade levadas ao extremo no âmbito de mercados acirradamente disputados e cujas palavras de ordem são o menor custo de produção e o menor preço final.

Os imperativos categóricos mencionados, além de servirem de fundamento para a economia globalizada, apresentam impacto nas políticas internas dos países, inclusive quanto à política fiscal. Buffon<sup>63</sup> denomina de neotributação tal política fiscal, inspirada na teoria econômica neoliberal para atender aos interesses dos grandes grupos econômicos articulados internacionalmente, contribuindo para acirrar a desigualdade social e econômica.

---

<sup>61</sup> Pode-se falar também em efeitos positivos da globalização jurídica, no tocante à difusão de direitos humanos, especialmente no bojo do fenômeno do transconstitucionalismo, no qual se verifica um diálogo travado entre as diferentes ordens constitucionais e a apropriação, no âmbito interno, de direitos humanos reconhecidos em outras partes do globo, transformando-os em direitos fundamentais, com reconhecimento expresso no direito positivado. Sobre o diálogo entre diferentes ordens constitucionais: NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

<sup>62</sup> FARIA, José Eduardo. **Sociologia jurídica: direito e conjuntura**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 105. (Série GVLaw).

<sup>63</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

A neotributação impõe uma carga tributária elevada, suportada predominantemente pela população de mais baixa renda, na medida em que a incidência de tributos ocorre de maneira mais significativa sobre o consumo, inclusive de itens essenciais à subsistência, como alimentos, energia elétrica, medicamentos, peças de vestuário, dentre outros.

Os recursos provenientes de impostos sobre propriedade, renda e transmissão de bens tem valor bastante inferior àquele arrecadados com impostos sobre o consumo, implicando em um tratamento mais benéfico a quem detém maior patrimônio. Em 2004, a tributação sobre o consumo representou 43,40% da receita tributária arrecadada no país, enquanto os tributos sobre a renda ou o patrimônio contribuíram com apenas 23,73%<sup>64</sup>, denotando o caráter regressivo da tributação praticada no Brasil.

A tributação executada no Brasil possui função redistributiva às avessas, pois, conforme visto, onera principalmente os estratos sociais menos favorecidos economicamente, incidindo de maneira mais tímida sobre os contribuintes com maior capacidade contributiva.

Além de beneficiários de uma carga tributária mais favorável, os grandes grupos econômicos defendem o discurso da redução do Estado, a fim de que se cobrem ainda menos tributos. Por sua vez, os mais pobres e a classe média, com as finanças exauridas, correm o risco de ver o Estado encolher e suprimir a prestação de serviços públicos, já tão precária. Concorda-se com Murphy e Nagel quando afirmam que

[...] a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentada pelos impostos<sup>65</sup>.

Em suma, a neotributação está associada a um discurso de redução do Estado fundamentado na crença de que redução da carga tributária como forma de estímulo às transações econômicas e de melhor posicionamento do parque produtivo brasileiro no competitivo mercado internacional de produtos e serviços.

Tributa-se de maneira leve o patrimônio e a renda, enquanto mercadorias e serviços são mais onerados. Mesmo os estímulos concedidos são preferencialmente destinados para os

---

<sup>64</sup> CARVALHO, Raimundo Eloi. **Tributação sobre o consumo: IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS**. Brasília, DF: 2005. Palestra apresentada no II Seminário de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/P05TributacaosobreoConsumo.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2014.

<sup>65</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 11.

setores envolvidos no comércio internacional, realizando-se a desoneração das exportações a fim de tornar os preços dos produtos nacionais mais atrativos.

Percebe-se que os tributos sempre foram uma alternativa para o financiamento das atividades estatais, contudo, a partir do surgimento do Estado moderno, a cobrança dos tributos foi se tornando cada vez mais impessoal e dissociada da figura do soberano, para se tornar uma política de Estado desempenhada em ação estatal corriqueira, crescendo a importância das receitas fiscais em detrimento dos ganhos provenientes do patrimônio da fazenda pública ou da fazenda do príncipe.

Contudo, a tributação passou a sofrer diversas limitações, inicialmente fundamentadas em teorias de matiz jusnaturalista, vinculadas à noção de que alguns direitos, como a propriedade, preexistem ao surgimento do Estado, até se chegar à ideia de dignidade humana, que permeia todos os aspectos da vida, inclusive a atividade estatal de tributação.

Mais do que um meio de arrecadar recursos para as políticas públicas promovedoras da dignidade humana, a tributação passa a ser, por si própria, instrumento de concretização/efetivação da dignidade da pessoa humana. A neotributação representa um regresso às concepções jurídicas fundamentadas no patrimônio e que valorizam o ganho econômico em detrimento da dignidade humana.

Portanto, mesmo depois de alguns séculos de Estado de Direito, a tributação ainda se vê envolvida no dilema entre uma abordagem individualista, que valoriza a manutenção do patrimônio do contribuinte, tentando protegê-lo a todo custo da intervenção estatal e uma abordagem coletivista, que busca combater a desigualdade mediante o atendimento das necessidades básicas de todos os membros da sociedade, mesmo daqueles que não são proprietários.

### **2.3 Estado Democrático de Direito e Crise Fiscal**

O sistema de garantias jurídicas que foi construído a partir da modernidade atinge seu ápice a partir do constitucionalismo pós-Segunda Guerra Mundial, em resposta à perseguição de grupos marginalizados socialmente, promovido pelo nacional-socialismo. Nesse período, foram conduzidas ações estatais que resultaram no confisco dos bens e no aprisionamento e morte de milhões de indivíduos.

O sistema político, conduzido pela vontade da maioria, havia permitido tais atrocidades, falhando na proteção da vida e da dignidade desses seres humanos pertencentes a

minorias, cuja inferioridade numérica revela-se um obstáculo para uma adequada representação na arena política.

A previsão de direitos fundamentais nos textos de Constituições dotadas de rigidez e de supremacia hierárquica dentro do ordenamento jurídico dificulta a violação dessas liberdades civis e políticas. Sem entender a linguagem dos direitos fundamentais e o próprio contexto jurídico-político delineado a partir da segunda metade do século XX, não é possível interpretar a Constituição e seus dispositivos. O constitucionalismo da separação rígida de poderes está ultrapassado, havendo a necessidade de um novo constitucionalismo, envolvido também com critérios materiais para aferição da validade da atuação estatal<sup>66</sup>.

Desse modo, o Poder Executivo, ao criar e manter políticas públicas, não pode se esquecer das obrigações impostas constitucionalmente, especialmente em relação aos direitos econômicos, sociais e culturais, objeto de prestações positivas a cabo do Estado. Os Parlamentos, ao editarem leis e fiscalizarem o funcionamento administrativo dos demais Poderes, devem igualmente pautar suas ações de acordo com os dispositivos da Constituição, inclusive regulamentando-os, quando necessário.

O Poder Judiciário, por sua vez, posiciona-se como instância propícia para aferir em caráter final a validade da atuação dos outros órgãos e Poderes, na medida em que os critérios de verificação da atuação do Estado estão positivados na Constituição e demandam efetivação nas práticas estatais cotidianas, sejam estas relacionadas à função administrativa, legislativa ou judicial.

Essa verificação do respeito aos direitos fundamentais/humanos pelo Estado em relação aos particulares é denominada de dimensão vertical dos direitos humanos, havendo também a dimensão horizontal, pertinente às relações estabelecidas entre particulares, as quais devem igualmente respeitar esse rol de direitos. Em virtude desse lugar de destaque da função judicante, o Poder Judiciário ocupa papel de protagonista no constitucionalismo pós-Segunda Guerra Mundial.

Com a participação política agora facultada até mesmo aos grupos sociais minoritários, cresce o número de conflitos, transformando o Poder Judiciário na arena em que são decididos os rumos de várias políticas públicas e onde podem ser combatidos as omissões e os excessos do Estado.

Os parâmetros para resolver essas demandas se encontram na Constituição, entretanto, o constitucionalismo pós-Segunda Guerra Mundial já não se ocupa meramente de garantir as

---

<sup>66</sup> SILVA, Reinaldo Pereira e. A dignidade da pessoa humana como condição de possibilidade de sentido. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, ano 6, n. 24, p. 235-252, out./dez. 2005.

liberdades civis e políticas ao lado dos direitos de caráter social-protetivo: agrega-se a noção de democracia ao Estado de Direito, mas não a democracia que permite ao cidadão votar e, eventualmente, ser votado; no Estado Democrático de Direito deve ser garantida a participação política efetiva a todos, mesmo aos grupos político-sociais minoritários, ganhando relevo também as noções de dignidade da pessoa humana e de solidariedade social.

### 2.3.1 Estado Democrático de Direito, tributação e dignidade humana

O Estado Democrático de Direito, ao preocupar-se com a dignidade humana, agregou o rol de direitos dos dois modelos estatais citados e foi além, buscando uma transformação da realidade social, reestruturando a sociedade com base na noção de igualdade material, representando

[...] um aprofundamento/transformação da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e, de outro, do *Welfare State*. Resumidamente, pode-se dizer que, ao mesmo tempo em que se tem a permanência em voga da já tradicional questão social, há como que a sua qualificação pelo caráter *transformador* que agora se incorpora (grifo do autor)<sup>67</sup>.

O Estado de Direito, portanto, é realidade que perdura até os tempos atuais, pois mesmo que varie o grau de liberdade ou o nível de proteção social, a submissão do Estado ao direito e à Constituição é uma constante. Pode-se afirmar que o Estado Social e o Estado Democrático de Direito irão manter o “rule of law”, agregando a essa noção outros aspectos, dando ênfase à prestação de serviços públicos, à efetiva participação política dos cidadãos e ao caráter transformador do direito e do Estado.

Por esse caráter transformador, o Estado Democrático de Direito não chega a ser uma situação consolidada, mas sim um projeto político e social, conciliando o *rule of law* e os direitos políticos característicos do Estado de Direito, os direitos econômicos, sociais e culturais do Estado Social.

Além de agregar os direitos que foram objeto de preocupação predominante dos outros modelos estatais mencionados, o Estado Democrático de Direito objetiva a construção de uma sociedade mais justa, fundamentada na igualdade material na efetiva participação política dos cidadãos, não aquela resumida ao mero ato de votar.

---

<sup>67</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 41.



Surgem no horizonte outras possibilidades de participação no debate sobre os rumos da sociedade, mediante a criação de novas configurações das instituições políticas e também por meio do uso de tecnologias de informação e comunicação, como as redes sociais, cuja influência foi decisiva na mobilização popular denominada de “Primavera Árabe”, ocorrida a partir de 2011 no Egito, na Tunísia e em outros países da região, cujos desdobramentos puderam ser acompanhados pela rede mundial de computadores, a partir de conteúdo multimídia produzido por milhares de pessoas<sup>68</sup>.

Dentro do Estado Democrático de Direito, os direitos fundamentais têm extrema relevância, impedindo que se cometam abusos contra os seres humanos em relação a diversos aspectos de sua vida e também impondo uma postura ativa ao Estado, no sentido de que este deve agir para evitar violações a esses mesmo direitos. A violação aos direitos fundamentais implica, necessariamente, desrespeito à dignidade da pessoa humana, a qual é conceituada por Ingo Sarlet como

[...] a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, nesse sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida<sup>69</sup>.

A dignidade humana implica o desenvolvimento físico e psíquico do ser humano, relacionando-se com a liberdade nesses aspectos, ou seja, com a garantia de se autodeterminar no plano corporal e emocional. Dessa autodeterminação decorrem todas as outras liberdades, incluída aquela de exercer atividade econômica e de ser proprietário, que possuem sua relevância, mas são secundárias em relação àquelas primeiramente mencionadas.

Visando garantir as condições mínimas para uma existência saudável, o Estado tem de adotar práticas redistributivas, tais como a concessão de subsídios diretos ao hipossuficientes – na forma de benefícios assistenciais – ou, então, a prestação de serviços públicos gratuitos que suprem as necessidades básicas nas áreas de saúde, educação, moradia, transporte, entre

---

<sup>68</sup> SANDOVAL-ALMAZAN, R; GIL-GARCIA, J. Ramon. Towards cyberactivism 2.0? understanding the use of social media and other information technologies for political activism and social movements. **Government Information Quarterly**, [S.l.], v. 31, n. 3, p. 365-378, 2014. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0740624X14000902>>. Acesso em: 07 nov. 2014.

<sup>69</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 73.

outras. Os tributos, por sua vez, irão absorver parte da riqueza produzida pelos setores economicamente mais fortes da sociedade e transferi-la, mediante o financiamento dessas práticas redistributivas, para a parcela necessitada, viabilizando essa rede de proteção social.

Percebe-se, pois, que a dignidade da pessoa humana não pode ser pensada apenas em um viés negativo, ou seja, para que haja dignidade também são necessárias ações por parte do Estado, de maneira a protegê-la. Além disso, o Estado deve conceder aos indivíduos as condições para que realizem o seu potencial, buscando equilibrar as oportunidades de desenvolvimento pessoal, por exemplo, através de políticas de educação e saúde.

Devem ser garantidos os direitos à igualdade, à liberdade e à autonomia, pilares da dignidade humana, atuando no sentido da plena realização da pessoa. Sarlet endossa esse entendimento, afirmando que

Tudo, portanto, converge no sentido de que também para a ordem jurídico-constitucional a concepção do homem-objeto (ou homem-instrumento), com todas as consequências que daí podem e devem ser extraídas, constitui justamente a antítese da noção de dignidade da pessoa, embora esta, à evidência, não possa ser, por sua vez, exclusivamente formulada no sentido negativo (de exclusão de atos degradantes e desumanos), já que assim se estaria a restringir demasiadamente o âmbito de proteção da dignidade. Isto, por sua vez, remete-se nos ao delicado problema de um conceito minimalista ou maximalista (ótimo) de dignidade [...]<sup>70</sup>.

A noção de dignidade humana tem relação íntima com os direitos fundamentais, pois o ser humano não pode ser um instrumento a serviço de outros interesses, especialmente econômicos ou políticos. Desse modo, a dignidade humana assume posição central na prática jurídica, figurando nas Constituições de maneira explícita ou implícita, irradiando efeitos por todo o direito, reprimindo a ocorrência de situações desumanas e promovendo ações para conceder condições mínimas de existência digna.

Ainda que o texto constitucional não a previsse explicitamente, a dignidade humana poderia ser inferida a partir do rol de direitos fundamentais, na medida em que o desrespeito a tais direitos, conforme visto, implica em violação à dignidade da pessoa. A posição de destaque ocupada pela dignidade da pessoa humana, entretanto, não conduz à conclusão de que cada indivíduo possua um acervo absoluto de direitos, impassíveis de delimitação. Para Sarlet<sup>71</sup>,

---

<sup>70</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 71-72.

<sup>71</sup> Ibid., p. 160.

[...] a própria dignidade individual acaba, ao menos de acordo com o que admite parte da doutrina constitucional contemporânea, por admitir certa relativização, desde que justificada pela necessidade de proteção da dignidade de terceiros, especialmente quando se trata de resguardar a dignidade de todos os integrantes de uma determinada comunidade.

Deve haver, pois, uma compatibilização da dignidade de todos os membros da comunidade, ou seja, ao se aplicar juridicamente esse princípio, o intérprete deve buscar a solução que permita a todos os membros da comunidade gozar de igual dignidade, denotando, assim, uma relação entre a dignidade da pessoa humana e o princípio constitucional da isonomia.

Transplantando o raciocínio para o âmbito do direito tributário, a dignidade relacionada ao direito de propriedade deve ser compatibilizada com a dignidade de todos os membros da sociedade, especialmente no tocante ao acesso ao mínimo existencial. Mesmo que se identifique o direito de propriedade com aquelas liberdades cuja proteção desencadeou o surgimento da noção de Estado de Direito, a liberdade, especialmente em seu aspecto patrimonial, pode ser mitigada para prestigiar a concessão do mínimo necessário para assegurar a subsistência material dos demais indivíduos, pois

Qualquer conflito genuíno entre a liberdade e a igualdade – qualquer conflito entre a liberdade e os requisitos da melhor concepção do princípio igualitário abstrato – é uma querela que a liberdade deve perder. Não podemos rejeitar completamente o princípio igualitário, porque é absurdo que o governo não demonstre consideração pela vida de seus cidadãos, e imoral que demonstre mais consideração pela vida de alguns do que pela de outros.<sup>72</sup>

Não se defende no presente estudo a erradicação do direito de propriedade, mas sim o seu caráter não absoluto, mesmo consistindo em um direito fundamental interligado à noção de dignidade humana. Diante da necessidade de compatibilização com a dignidade de todos os participantes da comunidade, o direito de propriedade assume uma função social, devendo ser exercido no interesse de seu titular, mas em proveito de todos. Entretanto, muitos ainda defendem a liberdade-propriedade como garantia absoluta, imune da esfera de influência estatal, quaseum

[...] retorno ao princípio da moderação ou economicidade, tal como foi formulado e defendido no estado liberal, segundo o qual se impunha a defesa intransigente de um estado mínimo [...]. Mas, uma ideia de moderação ou economicidade assim entendida, que necessariamente impõe e exige a

---

<sup>72</sup> DWORCKIN, Ronald. **A virtude soberana**: a teoria e prática da igualdade. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 172.

neutralidade económica e social dos impostos, não tem hoje (se é que alguma vez teve) cabimento, e é em absoluto rejeitada pela realidade<sup>73</sup>.

Em tempos de Estado Democrático de Direito não se pode reeditar o velho dogma de que o Estado não pode interferir na propriedade ou que sua atuação deve ser insignificante, praticamente imperceptível ou neutra. O Estado deve agir sobre a propriedade, não só prevenindo os abusos em sua utilização, mas também a absorvendo de maneira parcial, dentro dos limites permitidos pela Constituição em matéria de tributação.

A proposta de redução generalizada da tributação é incompatível com o Estado Democrático de Direito, na medida em que esse modelo estatal, conforme visto, implica a assunção de determinados compromissos, os quais demandam um aporte considerável de recursos.

Diante de uma atuação estatal já precária em termos de direitos fundamentais, ainda se cogita uma redução, de maneira a ajustar os rumos do Estado ao que se entende como adequado em termos de política econômica. Para Buffon<sup>74</sup>,

Não se sustenta, enfim, a ideia de minimização do Estado, sobretudo em países como o Brasil, justamente porque, do ponto de vista da proteção social, não há como tornar o Estado brasileiro menor. Assim, soa estranho ouvir daqueles que ora descobrem o neoliberalismo, que o Estado deveria restringir sua atuação. Isso só seria possível se o Estado literalmente deixasse de existir, porque, em relação à proteção social, mínimo já o é.

Vive-se a era da responsabilidade fiscal levada às últimas consequências, em que a lógica econômica voltada à obtenção e maximização do lucro dos agentes privados passa a preponderar, assumindo caráter de política de Estado, materializada na crítica aos gastos com políticas públicas de cunho social, resultando em prejuízos à dignidade humana e ao papel central que esta deveria representar no sistema jurídico. Essa política tem reflexos na área fiscal, caracterizando-se pela regressividade e o consequente acirramento da desigualdade social, retirando da tributação a importante função redistributiva da riqueza. Conforme menciona Buffon<sup>75</sup>:

<sup>73</sup> NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Forum de direito tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, jul./ago. 2003.

<sup>74</sup> BUFFON, Marciano. A crise estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. In: MORAIS, José Luiz de Bolzan (Org.). **O Estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 114.

<sup>75</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

A tributação se constitui num dos principais instrumentos à redução das desigualdades sociais e, via de consequência, á efetivação do próprio (novo) Estado Democrático de Direito. [...] A igualdade material, enfim, deve ser vislumbrada como um caminho atual, real e factível para a concretização/efetivação do Estado Democrático de Direito e, por consequência, do princípio basilar que o sustenta: dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, a crítica irrefletida ao nível de arrecadação por parte do Fisco termina por fragilizar o perfil estatal provedor no plano ideológico, político e financeiro, podendo provocar a perda de legitimidade do Estado Democrático de Direito e, por consequência, o seu insucesso.

A carga tributária atualmente experimentada em países como o Brasil, que se propõem a concretizar através da atuação estatal os direitos econômicos, sociais e culturais é de fato muito elevada e chega-se a duvidar se ainda é possível o seu aumento. Por outro lado, surge um dilema, pois não se pode cogitar em supressão dos serviços públicos financiados por essa carga tributária, já que

[...] no Brasil, onde não foi implantado um Estado social, não faz sentido falar em redução de prestações sociais. A realidade dos países periféricos é singular e sem precedentes, não podendo ser comparada com a realidade dos países europeus<sup>76</sup>.

A situação dos países periféricos é peculiar, pois ao mesmo tempo em que tentam implantar as liberdades mais fundamentais, envolvendo direitos civis e políticos, classificados de primeira geração, tais nações comprometem-se também com a efetivação dos direitos de segunda e terceira gerações, respectivamente relacionados aos direitos sociais e aos direitos coletivos. Isso por si só demonstra que a classificação em gerações não implica em precedência histórica entre os grupos de direitos, o que não retira o desafio de países como o Brasil em efetivá-los concomitantemente.

Além desse desafio, surge mais uma dificuldade, localizada na crise por que passam os países europeus, o que leva ao questionamento de diversos direitos prestacionais oferecidos pelos Estados à população. Tais direitos já vinham sendo objeto de combate desde o fim dos anos 1970 e por toda a década de 1980, contudo, depois da crise financeira mundial de 2008, houve um acirramento no desmonte do aparato estatal, dentro de discursos que elegem a austeridade no gasto público como a saída para retomar o crescimento econômico.

---

<sup>76</sup> KRELL, Andreas. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha**: os (des) caminhos de um direito constitucional "comparado". Porto Alegre: Fabris, 2002.p. 54.

Falar em redução do tamanho do Estado onde existe razoável nível de igualdade entre os cidadãos e a proteção social é ampla pode até ser possível, especialmente se tais cortes forem mínimos, a ponto de não erradicar as políticas sociais, apenas adequando-as a um momento de maior dificuldade orçamentária. Entretanto, não se deve fazer a importação descuidada de teses jurídicas ou de saídas políticas, muitas vezes inadequadas para os países periféricos<sup>77</sup>, pois, no caso da discussão sobre o papel do Estado, poderia causar a morte de um welfare state que nunca se implantou de fato.

Concorda-se com Caliendo quando afirma a possibilidade de limitações na implantação de direitos fundamentais:

Torna-se absolutamente importante ressaltar que a defesa da busca da máxima eficácia da proteção dos direitos fundamentais sociais não pode ser tomada como uma decisão alheia às circunstâncias históricas e sociais da implementação destes direitos, razão pela qual estes direitos devem observar determinados limites em sua proteção<sup>78</sup>.

Entretanto, deve ser ressaltado que a limitação à prestação de direitos fundamentais na visão ora desenvolvida tem como objetivo apenas coibir eventuais abusos em sua fruição, especialmente no Brasil, em que o Estado é capturado por determinados setores, inclusive em matéria de direitos sociais, como, por exemplo, no caso de pensões por morte concedidas até bem recentemente às filhas solteiras de ocupantes de alguns cargos públicos, mesmo depois de estas atingirem a maioridade, obterem economia própria e, em alguns casos, até de constituírem família de maneira extraoficial.

Sendo assim, a limitação de direitos sociais em certas circunstâncias não visa comprometer o projeto de sociedade delineado na Constituição, ao contrário, é requisito para a sua concretização, na medida em que permite distribuir, com base em critérios de igualdade material, as prestações ofertadas pelo Estado.

Diga-se, ainda, que as políticas típicas do welfare state, especialmente aquelas relacionadas a prestações sociais, seguridade e educação provocam uma melhoria na qualidade de vida das pessoas, sem contar os efeitos positivos até mesmo em aspectos

---

<sup>77</sup> ADEODATO, João Maurício. Uma teoria (emancipatória) da legitimação para países subdesenvolvidos. **Anuário do mestrado em direito da UFPE**, Recife, n. 5, p. 220, 1992.

<sup>78</sup> CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 178.

econômicos, como incremento na produtividade, maior nível técnico-científico dos trabalhadores e crescimento no valor do Produto Interno Bruto<sup>79</sup>.

Assim sendo, a solução não é a redução do Estado, mas o seu aperfeiçoamento, inclusive com o aumento do aparato estatal, seja em relação ao número de funcionários públicos ou ao montante dispendido com políticas sociais, especialmente no caso brasileiro, onde existem enormes carências a serem supridas. As consequências dessas propostas de redução da atuação do Estado são repulsa à tributação enquanto fator redistributivo da riqueza e o comprometimento até da busca da igualdade.

Essa é a justificativa para a intervenção do Estado na propriedade, para diminuir a desigualdade entre as posições dos indivíduos na sociedade. Obviamente não se está defendendo a erradicação da liberdade em detrimento da igualdade, reeditando, de certa maneira, o embate teórico dos primeiros anos do século XX, que questionava a possibilidade do gozo simultâneo dos direitos civis políticos e dos direitos econômicos, sociais e culturais.

Ao contrário, nenhum dos direitos deve ser anulado para a prevalência do outro, significando que a liberdade e a igualdade precisam ser harmonizadas, apresentando-se a arena política como o espaço adequado para travar essa disputa. Fala-se em disputa porque a utilização da tributação como meio de transformação social desencadeia conflitos, especialmente porque colide com as concepções tradicionais sobre a propriedade, as quais somente aceitam mínima interferência sobre esse direito.

Essa teoria de que a tributação deva exercer o mínimo de interferência na atividade e na posição relativa dos agentes econômicos é fundamentada em uma retórica que defende a imparcialidade da tributação e acredita que os indivíduos devem ser recompensados pelos ganhos obtidos a partir de sua atuação supostamente livre no mercado.

Definir se tal interferência deve ocorrer e em que níveis têm relação com várias outras questões, tais como: para que serve o Estado? Quem deve financiá-lo e em que medida<sup>80</sup>? Em outras palavras, primeiramente deve ser determinado no espaço político qual o projeto de sociedade a ser executado e, em seguida, como se dará o seu financiamento. É importante esclarecer quem pagará pela manutenção do Estado e quem não irá arcar com esse ônus por insuficiência de capacidade contributiva.

O financiamento envolve também outros problemas, como determinar a base tributária, ou seja, quais fenômenos econômicos servirão de parâmetro para a cobrança de

---

<sup>79</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

<sup>80</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

tributos? O patrimônio? A renda? O consumo? No Brasil essa discussão ainda é incipiente, principalmente porque a tributação incide preferencialmente sobre o consumo e o faturamento, fazendo com que o contribuinte não visualize com facilidade quanto está pagando. Esse modelo de tributação, conforme exposto, onera especialmente os mais pobres, que têm de adquirir itens essenciais à sobrevivência, cujo preço é composto, em grande parte, por tributos de todo gênero, incidentes de maneira direta ou indireta sobre a cadeia produtiva e os insumos dessas mercadorias.

Além disso, no sistema tributário brasileiro tributa-se em patamares mínimos a transferência de patrimônio de uma geração a outra. Muito se fala no Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal e ainda pendente de instituição por lei complementar a ser editada pela União. Porém, para se tributar as grandes fortunas não haveria necessidade da criação de novos tributos, bastaria aumentar as alíquotas do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Em virtude de Resolução do Senado Federal<sup>81</sup>, a alíquota máxima para tal imposto é de apenas 8%, patamar irrisório quando comparado com outros países, como por exemplo, os Estados Unidos da América, onde as alíquotas variam entre 18% e 40%<sup>82</sup>. Caso as alíquotas do imposto sobre a herança sejam diminutas, as tendências de concentração de patrimônio e renda não sofrem resistência, agravando o problema da desigualdade social.

No centro desse debate se encontra a delicada relação entre política e economia, ou, melhor dizendo, entre o poder político contido no interior do Estado e as forças econômicas manifestadas no âmbito da sociedade. Não se pode pensar em retrocesso à realidade anterior às revoluções liberais, em que as forças econômicas estavam subjugadas completamente pelo poder político do soberano, inclusive mediante a atuação direta do Estado patrimonial na economia.

Nomeadamente ninguém contesta que o actual estado seja responsável pelo equilíbrio global da economia, cabendo-lhe um papel insubstituível na direcção desta, sobretudo ao nível da macroeconomia. O que o estado fiscal não pode, sob pena de se negar a si mesmo, é atingir uma dimensão tal que

<sup>81</sup> BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 9, de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383>>. Acesso em: 09 out. 2014.

<sup>82</sup> UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service. United States estate (and generation-skipping transfer) tax return. **Instructions for Form 706** (Rev. August 2015), [S.l.], Sep. 25, 2015 Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i706.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2014.



ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado no domínio económico<sup>83</sup>.

Assim sendo, por um lado o Estado deve agir de maneira supletiva no campo económico, ocupando os espaços em que os agentes privados não queiram ou não possam atuar, sem olvidar, é claro, de sua função reguladora, no sentido de manter uma margem de equilíbrio entre as forças económicas, assegurando o trabalho, a circulação das riquezas e, por consequência, a arrecadação de tributos para sua própria manutenção. Por outro lado, esse mesmo Estado deve garantir os direitos fundamentais, visando à emancipação humana, mesmo que tenha de intervir na economia e, eventualmente, abandonar o caráter suplementar de sua ação.

De acordo com Murphy e Nagel, tais definições somente podem ser obtidas dentro de um debate sobre a política fiscal a ser desenvolvida<sup>84</sup>, significando que a arena política é, de fato, o espaço por excelência em que tais concepções serão confrontadas. Isso reforça a necessidade de canais democráticos de expressão das pessoas e dos grupos interessados, percebendo-se atualmente uma maior organização entre os grandes contribuintes, que já possuem uma agenda de reformas legislativas e atuam no sentido da redução dos patamares de tributação, ao menos para os setores em que exercem atividade econômica.

Há uma infinidade de posições intermediárias entre o individualismo extremista – que aceita financiar apenas a manutenção da ordem pelo Estado – e o coletivismo exacerbado – no qual a presença estatal é opressora e inviabiliza as iniciativas individuais, na medida em que, de acordo com essa visão superlativa da atuação estatal, caberia aos serviços públicos prestados pelo Estado prover todas as necessidades da coletividade.

A mediação de tais interesses é ainda mais problemática em países de modernidade tardia como o Brasil, em que se tenta implantar o projeto socioeconômico e político do Estado Democrático de Direito ao mesmo tempo em que se convive com elevados índices de analfabetismo funcional e com um dos maiores índices de desigualdade social do mundo. Ou seja, não se pode falar em redução de um Estado que ainda nem conseguiu erradicar problemas básicos de sua sociedade.

Entre o individualismo extremista e o coletivismo radical está situada a proposta da Constituição de 1988, que ao mesmo tempo reconhece a livre iniciativa dos empreendedores privados e assevera que a propriedade atenderá sua função social; concede o poder de tributar

---

<sup>83</sup> NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Forum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, jul./ago. 2003.

<sup>84</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

aos entes políticos, permitindo a expropriação do patrimônio privado, e garante aos particulares que a tributação ocorrerá dentro de certos limites e não possuirá caráter de confisco.

### **3 A VEDAÇÃO AO CONFISCOTRIBUTÁRIO E O RESPEITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL ENQUANTO DESDOBRAMENTO DA DIGNIDADE HUMANA NO ASPECTO MATERIAL**

O conflito entre visões individualistas e coletivistas somente poderá ser resolvido adequadamente dentro dos parâmetros definidos pela Constituição. Para aplicar os dispositivos do texto constitucional, faz-se necessária uma abordagem hermenêutica, voltada à concretização dos direitos fundamentais, ganhando relevo na área tributária a proteção ao patrimônio mínimo necessário à existência da pessoa, noção intimamente ligada ao tema do confisco.

No presente capítulo serão investigadas as possibilidades de aplicação da Constituição, buscando determinar o que caracteriza um princípio constitucional e enfrentando o problema da (in)determinabilidade em sua compreensão. Partindo dessas noções, será analisado o dispositivo contido no inciso IV do artigo 150 da Constituição de 1988, a fim de defini-lo ou não como um princípio jurídico. Em caso afirmativo, será identificada a qual regra ele estaria relacionado, de maneira a dar-lhe concreção ou se poderia ser aplicado diretamente, sem regra específica.

Em um segundo momento, ainda dentro do horizonte hermenêutico, será trabalhado o conceito de mínimo existencial ou de patrimônio mínimo, revisitando as concepções sobre a propriedade desenvolvidas antes e depois da Constituição brasileira de 1988. A partir do confronto entre essas visões, emergirá uma visão do instituto da propriedade que seja adequada ao Estado Democrático de Direito, tarefa necessária para se estabelecer qual o limite à tributação e o conteúdo do princípio que veda o confisco.

#### **3.1 Vedação à Tributação com Efeito de Confisco: princípio jurídico ou regra?**

A Constituição de 1988 foi gerada a partir de um processo de reabertura política que pôs fim a um regime de exceção, no qual as liberdades civis e políticas eram desrespeitadas sistematicamente e o Estado não havia assumido a contento o seu papel de garantidor de direitos sociais, ou seja, eram incipientes as políticas públicas voltadas para a educação, a saúde, a habitação, dentre outros.

No constitucionalismo pós-1988 passa-se a exigir do Poder Público o respeito às liberdades civis e políticas, porém até os dias de hoje os agentes estatais ainda praticam violações ocasionais aos direitos civis e políticos, fazendo lembrar o período ditatorial. Para

coibir tais excessos, o Poder Judiciário é chamado, a fim de que resguarde, por exemplo, o direito de manifestação política, o direito de ir e vir, além de outras garantias, como o tratamento digno àqueles recolhidos no sistema prisional.

Por outro lado, no campo dos direitos sociais, houve uma expansão acelerada do volume de serviços prestados pelo Estado, porém tal crescimento não se fez acompanhar da necessária qualidade. Em diversos casos, pode-se dizer que os serviços públicos formalmente existem, mas não chegam a atender às necessidades dos cidadãos.

Assim sendo, o Poder Judiciário frequentemente é acionado para obrigar o Poder Executivo a implantar ou a assegurar a continuidade de políticas públicas na área social. Em determinados casos, os juízes estão até mesmo modificando as leis orçamentárias aprovadas no parlamento, para alocar recursos financeiros em benefício de certas políticas consideradas mais essenciais do que outras.

São frequentes os casos de intervenção do Poder Judiciário sobre a atuação do Poder Executivo, coibindo excessos, especialmente no campo da segurança pública e da tutela das liberdades, bem como influenciando a formulação e implantação de políticas públicas voltadas para a área social. A par dessas importantes funções, o Poder Judiciário também exerce fiscalização sobre os atos emanados do Poder Legislativo, especialmente auferindo a adequação aos preceitos contidos na Constituição.

Percebe-se, portanto, uma convergência de fenômenos: por um lado, a lei como principal fonte normativa, mesmo quando seu caráter geral e abstrato é posto em dúvida; por outro lado, um protagonismo cada vez maior do Poder Judiciário enquanto local e agente de mediação dos inúmeros conflitos contemporâneos, sendo chamado a dizer sobre a concretização dos preceitos contidos no texto constitucional.

Com isso, ganha relevo a questão dos limites da atuação do julgador e de como este deve decidir, de maneira a viabilizar a aplicação da Constituição, mas, dentro dessa jurisprudencialização do direito, devem ser tomados cuidados para não se recair em arbitrariedade ou em um relativismo exacerbado, no qual cada intérprete vê a questão do seu modo e, por isso, estaria autorizado a aplicar os textos legais de acordo com sua conveniência.

### 3.1.1 A Aplicação de Princípios Constitucionais como Espaço para a Discricionariedade Judicial

O estudo da interpretação e aplicação do direito é o objeto da hermenêutica jurídica, constituindo esta, na verdade, uma condição de possibilidade para a atribuição de sentidos

para o mundo da vida. A hermenêutica sempre esteve associada à interpretação de textos, principalmente de cunho religioso ou jurídico, lidando com um problema conhecido há muito, a ambiguidade da linguagem.

O próprio termo, hermenêutica, deriva do termo grego *hermeneuein*<sup>85</sup>, demonstrando que a preocupação com o sentido do que se lê ou diz vem desde a Antiguidade. Hermes, deus grego patrono da eloquência, realizava a comunicação entre a humanidade e o Olimpo. Entretanto, não se pode afirmar até que ponto as mensagens trazidas por Hermes provinham dos outros deuses ou apenas de si próprio, podendo-se estabelecer um paralelo com a situação atual da interpretação do direito<sup>86</sup>.

Historicamente, a hermenêutica foi trabalhada de diversas formas por vários autores, predominando no Brasil, contudo, o modelo hermenêutico ora denominado de hermenêutica jurídica tradicional. Esse modelo na verdade não é uniforme, eis que reúne teorias dos mais variados espectros, mas baseia-se, ainda que de maneira remota, na tradição de interpretação de textos mediante o uso de brocardos ou máximas, além de utilizar-se de métodos interpretativos que tentam conferir racionalidade ou objetividade à “extração” de sentido do texto.

A hermenêutica jurídica tradicional ainda é a abordagem predominante no direito, podendo-se dizer que se encontra arraigada no senso comum teórico dos juristas. O senso comum, na verdade, representa uma reunião de várias teorias sobrepostas, sem coerência teórica. Essas ideias adquirem um caráter metafísico, autoreproduzindo-se como verdades absolutas, obrigatórias<sup>87</sup>, dissociadas do contexto fático-histórico que lhe deu origem. No mesmo sentido dessa crítica, Grossi afirma que

A solução histórica tende a tornar-se ideologia fazendo um clamoroso salto de nível, e o modesto instituto jurídico que é conveniente tutor de determinados interesses de ordem e de classe, é subtraído à relatividade do devir e conotado de caráter absoluto. O instituto, de coágulo social, corre sempre o risco de tornar-se um modelo, a representação da validade suprema, o ápice expresso de uma busca do bem social<sup>88</sup>.

Os institutos jurídicos, inicialmente criados para solucionar problemas vinculados a uma determinada realidade, são aplicados reiteradamente e terminam se dissociando daquela

---

<sup>85</sup> STRECK, Lenio Luiz. Desconstruindo os modelos de juiz: a hermenêutica jurídica e a superação do esquema sujeito-objeto. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: Programa de pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, v. 4, Porto Alegre, Livraria do Advogado; São Leopoldo, UNISINOS, 2008. p. 97.

<sup>86</sup> LUIZ, Fernando Vieira. **Teoria da decisão judicial**: dos paradigmas de Ricardo Lorenzetti à resposta adequada à Constituição de Lenio Streck. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2013. p. 17.

<sup>87</sup> WARAT, Luiz Alberto. **Introdução geral ao direito**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. 1, p. 13.

<sup>88</sup> GROSSI, Paolo. **História da propriedade e outros ensaios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 10-11.

realidade original. Assumem, assim, a condição de dogmas, tornando-se preceitos atemporais e inquestionáveis, sobrevivendo por longo período, mesmo depois do desaparecimento das condições iniciais que levaram ao seu surgimento. Dessa forma, ainda que a realidade social, política ou econômica já tenha mudado, tenta-se aplicar os mesmos institutos do passado, cujas ligações com um contexto específico são esquecidas.

De acordo com a visão hermenêutica do senso comum teórico dos juristas, o intérprete se prende a esse passado, tentando “extrair” do texto o sentido nele contido, utilizando, nesse desiderato, referenciais questionáveis, tais como a vontade da lei ou vontade do legislador, muitas vezes forçando a aplicação de normas inadequadas ao momento presente. São notórios os casos de dispositivos legais não recepcionados pela Constituição de 1988 e que continuam sendo aplicados, mesmo incompatíveis com a atual ordem constitucional.

A vontade ou o espírito da lei enfoca o próprio texto positivado, buscando “extrair-lhe” o sentido através de metodologias de cunho lógico ou gramatical, podendo estas últimas situar-se no nível meramente sintático ou semântico. A vontade ou espírito do legislador fundamenta uma abordagem que se lança sobre a mente do(s) legislador(es), indagando qual seria a intenção deste(s) ao editar determinado texto normativo.

Nesse sentido, após “extrair” o sentido do texto, o intérprete passa a compreendê-lo, ou seja, desvela o que estava na essência daquele texto e percebe a extensão e o conteúdo do objeto de conhecimento analisado. Somente após a compreensão é que o intérprete filiado à hermenêutica tradicional estaria apto a aplicar o direito, realizando a subsunção do fato à norma e finalizando o processo interpretativo com uma das várias opções possíveis de aplicação.

Ignorando que o dispositivo normativo constitui uma solução histórica para um determinado contexto, o intérprete busca pesquisar a essência daquele preceito, tentando identificar algum elemento universal que seja aplicável às condutas humanas de maneira atemporal. Essa procura das essências é uma manifestação, em certa medida, do cientificismo característico da modernidade, em que se aposta fortemente na racionalidade, tentando obter previsibilidade e certeza dos fenômenos do mundo, que seriam passíveis de organização e classificação por meio de processos indutivos.

As noções ora abordadas guardam relação próxima com o positivismo jurídico, que, apesar de possuir várias vertentes, pode ser caracterizado como uma abordagem preocupada com a objetividade, demonstrando um anseio em reforçar ou confirmar o caráter científico do

estudo do direito<sup>89</sup>, identificando essa cientificidade com a descoberta, pela razão humana, de elementos universais e abstratos, relacionados à essência do objeto estudado.

Assim sendo, a abordagem positivista ocupa-se com a estrutura da norma e a organização do ordenamento jurídico, prescindindo da análise do conteúdo material do direito – ignorando indagações de cunho moral ou ético, posto que carentes de caráter universal – e concentrando-se nos aspectos formais. Dentro dessa visão, a formalidade – desdobrada na estrutura interna das normas e nas recíprocas relações estabelecidas dentro do ordenamento jurídico – funciona como critério de legitimidade, ao lado do caráter imperativo das normas.

Além disso, a teoria positivista vê a norma jurídica como imperativo hipotético<sup>90</sup>, ou seja, a norma deve ser seguida não por ser justa ou moralmente correta, mas porque emanada do órgão competente para editá-la. Nesse aspecto, o positivismo busca fundamentação na fórmula hobbesiana do “auctoritas non veritas facit legem”, não havendo “qualquer preocupação com a validade ética da norma jurídica elaborada pelo poder soberano, já que a conduta exigida apresenta contornos externos, sem vinculação com a sua internalização”<sup>91</sup>.

Por sua vez, a definição de direito, no positivismo, usa como critério diferencial o caráter coativo da norma jurídica, associando-a intimamente ao poder exercido pelo Estado. Poder-se dizer, pois, que o positivismo e a sua definição coercitiva do direito “se funda, portanto, numa concepção estatal do direito<sup>92</sup>”. O Estado poria fim ao “exercício indiscriminado da força individual”, estabelecendo, através do direito, um regramento sobre a utilização das modalidades da força: quem, como, quando e quanto<sup>93</sup>.

Quanto às fontes jurídicas, o positivismo destaca a legislação como a principal delas, relegando ao segundo plano a doutrina, os costumes e as decisões judiciais, por exemplo. Segundo Bobbio<sup>94</sup>, “são fontes do direito aqueles fatos ou aqueles atos aos quais um determinado ordenamento jurídico atribui a competência ou a capacidade de produzir normas jurídicas”. Ainda segundo o autor, o estudo das fontes é decisivo para saber se determinada norma pertence ou não ao ordenamento jurídico, logicamente, partindo da premissa de que no ordenamento existam várias fontes, não situadas todas no mesmo plano.

A partir das características acima abordadas, percebe-se que a hermenêutica tradicional tem íntimas relações com o positivismo jurídico, pois a interpretação/aplicação do direito nesse

---

<sup>89</sup> BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995. p. 138-140.

<sup>90</sup> *Ibid.*, p. 192.

<sup>91</sup> ENGELMANN, Wilson. **Crítica ao positivismo jurídico**: princípios, regras e o conceito de direito. São Paulo: Sérgio Antônio Fabris, 2001. p. 41.

<sup>92</sup> BOBBIO, op. cit., p. 147.

<sup>93</sup> *Ibid.*, p. 158.

<sup>94</sup> *Ibid.*, p. 161.

modelo é voltada quase que exclusivamente para a fonte do direito preponderante, a lei, e, por consequência, os outros atos normativos emanados do Estado e a ela subordinados.

Mesmo que as decisões judiciais também sejam um importante objeto da hermenêutica tradicional, são levadas em consideração mais enquanto resultados da interpretação do ordenamento jurídico positivado e de sua aplicação aos fatos concretos e não tanto como fontes do direito.

Revela-se, mais uma vez, a ênfase do positivismo pelo Estado enquanto produtor do direito em regime de monopólio e a preferência clara pela lei enquanto fonte. Ressalte-se, de todo modo, que a produção de decisões judiciais constitui monopólio estatal, o que leva à conclusão de que, de um modo ou de outro, o Estado assumiu o encargo de determinar quais fontes jurídicas serão relevantes e, a título exclusivo, concede validade a tais fontes.

A opção pela forma em detrimento do conteúdo das normas e o apego à autoridade levam o positivismo a conceder uma margem de discricionariedade para o intérprete. Dentre as várias vertentes do positivismo, o problema da discricionariedade na interpretação é bem claro no capítulo VIII da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen<sup>95</sup>, no qual o referido autor afirma existir um espaço de possibilidades – uma moldura semântica – dentro da qual o intérprete estaria livre para decidir.

Tal construção teórica é aplicável aos “casos difíceis”, aqueles em que o intérprete – geralmente o juiz – é chamado a decidir questões complexas, frequentemente envolvendo o conflito de princípios constitucionais ou de dispositivos legais que veiculam normas gerais, sendo que nestes casos o esquema positivista de subsunção fato/norma não funciona a contento. Dworkin realiza o mesmo diagnóstico, afirmando que

O positivismo jurídico fornece uma teoria dos casos difíceis. Quando uma ação judicial específica não pode ser submetida a uma regra de direito clara, estabelecida de antemão por alguma instituição, o juiz tem, segundo tal teoria, o ‘poder discricionário’ para decidir o caso de uma maneira ou de outra<sup>96</sup>.

Ao tentar solucionar conflitos de princípios, especialmente aqueles erigidos em sede constitucional, o positivismo não encontra maneira de solucionar essa aparente antinomia. Os critérios de hierarquia, cronologia e especialidade – tradicionalmente utilizados pelo modelo positivista – são infrutíferos, haja vista que os princípios em tese colidentes possuem sede hierárquica equivalente, a Constituição, e são cooriginários cronologicamente.

<sup>95</sup> STRECK, Lenio. O pós-positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes): dois decálogos necessários. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 7, p. 19, jan./jun. 2010.

<sup>96</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. 3.ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.p. 127.



A partir da metade do século XX, as Constituições passaram a reunir cada vez mais direitos fundamentais, apresentados em muitos casos sob a forma de princípios, cuja força normativa se irradia para todo o ordenamento jurídico, podendo-se afirmar que toda norma relaciona-se com vários princípios distintos e estes tanto podem servir-lhe de alicerce, quanto irão limitar a sua aplicação<sup>97</sup>.

A abordagem embasada em princípios constitucionais é inafastável no cenário atual e o positivismo jurídico não está preparado para solucionar esses aparentes conflitos entre princípios constitucionais. Há necessidade de abordar hermeneuticamente essas questões, porém sem incorrer no subjetivismo do intérprete.

Os métodos e esquemas do positivismo, que visam obter respostas antes mesmo das perguntas já demonstraram não serem capazes de lidar com as dificuldades produzidas pela linguagem. A fim de manter certa coerência teórica – possibilitando um fechamento lógico do sistema positivado – e prestigiar o postulado da completude do ordenamento jurídico, o positivismo adota, para os casos tidos como difíceis, a discricionariedade judicial como válvula de escape, podendo resvalar para a arbitrariedade, já que a decisão é emitida com base nas idiossincrasias do intérprete.

O subjetivismo dos intérpretes leva ao que Streck<sup>98</sup> denomina de “estado de natureza hermenêutica”. Fazendo alusão a Hobbes, o autor critica a extrema liberdade atribuída àqueles, chegando a sugerir, no campo da interpretação, a existência de uma “guerra” de todos contra todos, na medida em que caberia ao sujeito individualmente considerado atribuir, de acordo com sua sensibilidade, o sentido ao texto.

Existe no imaginário dos juristas a noção de que sentença vem de “sentire”, ou seja, o sentimento do intérprete, a sua consciência subjetiva, é que irá guiar a interpretação/aplicação do direito, o que termina por dar margem ao poder discricionário dos juízes<sup>99</sup>. Ainda que se diga que a Constituição é o fundamento das decisões, percebe-se que a decisão é, assumidamente, fruto do livre convencimento do juiz, sintoma de que tais sentenças não possuem, necessariamente, integridade com a ordem constitucional, mas sim com as idiossincrasias do intérprete/julgador.

---

<sup>97</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.p. 367.

<sup>98</sup> STRECK, Lenio Luiz. Desconstruindo os modelos de juiz: a hermenêutica jurídica e a superação do esquema sujeito-objeto. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: Programa de pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, v. 4, Porto Alegre, Livraria do Advogado; São Leopoldo, UNISINOS, 2008. p. 108-109.

<sup>99</sup> STRECK, Lenio Luiz. Patogênese do protagonismo judicial em TerraeBrasilis ou de como “sentença não vem de *sentire*”. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2010.p. 145.

Dessa forma, o intérprete se assenhora dos sentidos, construindo metodologias a partir de sua subjetividade, e atribuindo sentidos nem sempre condizentes com a ordem constitucional. A Constituição é fruto de lutas democráticas, cujas conquistas possibilitam a inserção, nos textos constitucionais, dos direitos fundamentais, tanto os de matiz liberal, quanto aqueles outros de caráter social e que constituem dever do Estado e direito dos cidadãos. Dessa maneira, a interpretação/aplicação do direito não pode estimular um retrocesso na democracia, desconsiderando o fruto das lutas históricas ocorridas no âmbito do constitucionalismo.

Ao contrário, a abordagem hermenêutica deve ser condição de possibilidade para a construção da ordem democrática, partindo dela e, ao mesmo tempo, perpetuando-a, através da defesa dos direitos e garantias com sede na Constituição. E nessa abordagem hermenêutica de cunho filosófico, não está presente o relativismo, devendo ser utilizada a noção de integridade do ordenamento jurídico<sup>100</sup>, ou seja, o intérprete não está sozinho, não pode atribuir o sentido que mais lhe convém.

Na verdade, pode-se falar em uma rede de intérpretes, que devem decidir cada caso isoladamente, mas tentando atribuir sentidos adequados à Constituição, que por sua vez foi democraticamente elaborada. Para atribuir o sentido adequado, buscando uma resposta correta à questão jurídica posta, o intérprete deve buscar subsídios na historicidade e na tradição autêntica, entendida esta com o real “ser” da Constituição “e de seus desdobramentos jurídico-políticos, como a igualdade, a redução da pobreza, a função social da propriedade, o direito à saúde, o respeito aos direitos humanos fundamentais<sup>101</sup>”. Por outro lado, a tradição inautêntica é aquela que dificulta a concretização da Constituição.

### 3.1.2 Princípios Constitucionais no Estado Democrático de Direito

No Estado Social de direito, a aplicação/interpretação do texto constitucional torna-se ainda mais complexa e polêmica a partir da multiplicação de ações estatais voltadas à conciliação dos interesses da sociedade e dos agentes econômicos, fazendo com que o direito se torne um dos instrumentos de efetivação de políticas públicas<sup>102</sup>.

Ao desempenhar tal papel, o direito necessita de padrões decisórios, especialmente nesses casos em que se confrontam interesses antagônicos, ambos fundamentados em preceitos presentes na Constituição. Dworkin reconhece a existência desses padrões,

<sup>100</sup> DWORKIN, Ronald. **O direito da liberdade**: a leitura moral da Constituição norte-americana. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2006.

<sup>101</sup> STRECK, Lenio. **Hermenêutica jurídica em crise**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 345-347.

<sup>102</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 164.

identificando-os, em sentido lato, com a noção de princípio jurídico. Entretanto, de maneira a melhor detalhar o que entende por princípio, diferencia-os das políticas, denominando

[...] ‘política’ aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas). Denomino ‘princípio’ um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade<sup>103</sup>.

Adota-se a definição do autor, de que os princípios são um padrão de julgamento relacionado à moral e à justiça, podendo-se ir além, afirmando que a existência dos princípios representa a superação do positivismo clássico, que não admitia considerações de ordem moral na aplicação das normas jurídicas.

A distinção feita entre princípios e políticas não é tão relevante para o presente trabalho, sendo considerada pelo próprio Dworkin como uma questão de maior precisão na delimitação das duas noções, que são próximas e podem ser englobadas como padrões decisórios.

De toda forma, lançando o olhar sobre o ordenamento constitucional brasileiro, pode-se afirmar que a redução da desigualdade social seria uma política, na medida em que prevista de maneira expressa como objetivo da República brasileira e representa uma melhoria na qualidade de vida das pessoas. Enquanto objetivo inserido no texto constitucional, a redução da desigualdade deve ser aplicada pelo Poder Judiciário em suas decisões, portanto, funcionando como uma política a ser concretizada sempre que for necessário.

Já a vedação ao confisco poderia ser enquadrada como um princípio de acordo com a definição dworkiana, pois representa uma exigência moral evitar que a tributação comprometa o mínimo existencial necessário a uma vida digna. Ou seja, não é apenas uma questão de estabelecer um específico patamar de renda ou de patrimônio que poderia ser maior ou menor de acordo com uma determinada opção política.

Quando se fala em proibição de tributação com efeito de confisco a intenção é assegurar que o poder de tributar não irá adentrar no âmbito do patrimônio que visa garantir as necessidades básicas do ser humano; uma vez respeitada essa exigência moral, o montante exigido a título de tributos pode se ajustar à conjuntura política que o princípio que veda o confisco estará sendo respeitado.

---

<sup>103</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 36.

A realização do confisco implica inviabilizar a subsistência do contribuinte ou reduzi-lo a uma situação de indignidade. Dessa forma, não se está diante de um objetivo político para a comunidade, mas de um autêntico princípio, informado pela noção de justiça na tributação e de não reduzir o ser humano a uma condição moralmente repugnante.

Para o presente estudo, tem mais relevo a diferenciação entre princípios e regras, cujo critério distintivo envolve o tipo de orientação possível para o intérprete. Segundo o autor, as regras devem ser aplicadas no estilo tudo-ou-nada<sup>104</sup>, significando que o comando jurídico contido na regra não pode ser relativizado; ou tem eficácia ou não tem.

A consequência dessa abordagem é que em caso de conflitos, uma regra tem que ceder espaço para a aplicação de outra, não sendo possível a coexistência de regras antagônicas para o mesmo caso. Sendo assim, o próprio ordenamento fornece soluções para tais antinomias, podendo se basear em critérios de hierarquia, temporalidade ou especificidade para definir qual regra irá prevalecer em detrimento da outra. Por sua vez,

Os princípios possuem [...] a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam [...], aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou política em particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia<sup>105</sup>.

Para Dworkin, portanto, é inviável a aplicação de regras antagônicas para o mesmo caso, ao passo que princípios aparentemente colidentes podem ser harmonizados, conciliando a força relativa de cada um, o que confirma a feição principiológica da vedação ao confisco.

Pode-se vislumbrar uma situação de confronto entre a vedação ao confisco e, por exemplo, o princípio da função social da propriedade urbana. A função social se constitui em princípio porque é uma exigência moral dirigida a todos, tanto o Poder Público quanto os particulares, de maneira a proporcionar uma justa fruição dos imóveis urbanos e uma convivência adequada no espaço da cidade. Ao confrontar a vedação ao confisco com a função social da propriedade urbana, um dos dois prevalecerá no caso concreto, a depender da situação examinada. O que é fora de dúvida é a possibilidade de harmonização, característica dos princípios, permitindo se chegar a uma aplicação que conceda eficácia para ambos.

É importante perceber que Dworkin, apesar de admitir o sopesamento de princípios em função da força relativa de cada um, refuta a harmonização de princípios mediante uma

---

<sup>104</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39.

<sup>105</sup> Ibid., p. 42.

mensuração exata, despontando aqui uma crítica à concepção de Robert Alexy, sendo esta última de matiz matemático-analítica.

A fórmula de Alexy para a aplicação de princípios tenta apreender a realidade em um modelo matemático, mediante uma equação que levaria em conta os elementos relevantes para a decisão: os princípios em conflito, as circunstâncias concretas e o peso atribuído pelo intérprete para cada princípio incluído na equação<sup>106</sup>. Em sua teoria, Alexy diferencia os casos fáceis dos casos difíceis, sendo que naqueles primeiros não haveria dificuldade para o aplicador do direito, bastando-lhe decidir o caso, já que não existiria dúvida sobre o significado dos enunciados normativos. Para os casos difíceis o autor propõe a sua metodologia de sopesamento de princípios, que pode ser utilizada – de maneira indireta – até em conflitos entre princípios e regras, bastando que se busque a qual princípio a regra esteja vinculada, para utilizá-lo na fórmula.

Apesar de buscar controlar a discricionariedade do intérprete, a fórmula de Alexy baseia-se em uma construção lógica que dá margem ao subjetivismo do indivíduo/aplicador do direito. Quando o intérprete identifica as circunstâncias concretas e atribui os pesos para cada princípio, já manifesta suas idiosincrasias e põe por terra a finalidade da fórmula, que é evitar a subjetividade.

De fato, ao intérprete, imerso no mundo da vida, é impossível se desvencilhar de suas preconceções, que certamente irão influenciar a aplicação do direito, até porque o sentido do texto surge antes mesmo da aplicação de qualquer metodologia. Entretanto, o que torna a fórmula perigosa é o seu caráter supostamente neutro e científico, que encoraja o intérprete a identificar a sua decisão como a correta ou mais adequada para o caso, embora construída de maneira unilateral e, portanto, sem a necessária intersubjetividade.

A utilização de termos indeterminados em regras faz com que sua aplicação exija a presença mais forte do princípio a que a regra está associada. Ou seja, mesmo as regras, que gozariam de maior precisão, dão margem à indeterminação em sua aplicação, o que mina as esperanças em uma regulamentação total, fundamentada no ideal de que todas as situações poderiam ser previstas no regulamento, concepção influenciada pelo iluminismo e sua adesão irrestrita ao racionalismo.

Dessa forma, o princípio da vedação ao confisco deve ser aplicado não com base em fórmulas, cujos elementos seriam escolhidos por um intérprete de maneira isolada, mas sim partindo da noção de integridade do direito, segundo a qual

---

<sup>106</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

[...] as proposições jurídicas são verdadeiras se constam, ou se derivam, dos princípios de justiça, equidade e devido processo legal que oferecem a melhor interpretação construtiva da prática jurídica da comunidade. [...] O direito como integridade [...] é tanto o produto da interpretação abrangente da prática jurídica quanto sua fonte de inspiração<sup>107</sup>.

Assim, a aplicação do direito como um todo – regras e princípios – deve ser feita com base na apreciação da justiça, equidade e devido processo legal na prolação da decisão, de maneira intersubjetiva, sem que um intérprete se coloque como única fonte das preconcepções que irão informar essa decisão.

Uma vez definido que a vedação ao confisco tributário se constitui em um princípio constitucional, cabe indagar quais as regras que lhe seriam vinculadas. Tal análise deve partir do texto constitucional, identificando qual a finalidade do dispositivo que veda a tributação confiscatória e buscando no ordenamento outros dispositivos com objetivo similar e que possam ser enquadrados como regras.

Reconhece-se que o princípio que veda o confisco se relaciona com outros princípios, como já foi exposto no presente trabalho quando se falou do princípio da dignidade da pessoa humana ou do princípio da legalidade. Na presente análise fez-se uma restrição para as normas que se enquadram como regras para atender ao objeto de estudo, que envolve a relação entre os princípios e as regras como meio de averiguar a qual regra a vedação ao confisco estaria relacionada.

Dentro desses parâmetros, primeiramente foi constatado que o princípio que veda o confisco funciona como uma proteção para o contribuinte, servindo de anteparo a eventuais excessos por parte do Estado. Isso ocorre porque ao mesmo tempo em que a Constituição outorga a competência para os entes políticos instituírem tributos, estabelece várias limitações ao poder de tributar, sendo um dos exemplos mais eloquentes o princípio em questão, que representa um dos fundamentos do sistema tributário constitucional.

Assim, o referido princípio é o alicerce de todo o sistema de proteção ao contribuinte, irradiando efeitos sobre os demais dispositivos acerca da matéria. Com isso, mesmo quando a Constituição permite aos entes tributantes exigir de maneira unilateral os tributos, existem requisitos, consubstanciados nas limitações ao poder de tributar mencionadas no texto constitucional, dentre elas, a necessidade de aprovação de lei e de realização de um processo administrativo de lançamento.

As leis tributárias, buscando fundamento na própria Constituição, irão indicar as situações hipotéticas que farão surgir o dever de pagar o tributo, tais como auferir renda, ser

---

<sup>107</sup> DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 2.ed.São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 272-273.

titular da propriedade de imóvel urbano ou prestar serviços, por exemplo. Caracterizada uma dessas ocorrências previstas em lei, a autoridade fazendária tem o poder-dever de efetuar o lançamento administrativo do tributo.

A conduta do contribuinte necessariamente tem de se enquadrar nessa ação descrita hipoteticamente na lei, pois do contrário o Poder Público estaria exigindo tributo fora dos parâmetros permitidos pelo texto constitucional. Assim é porque a Constituição brasileira define de maneira extremamente detalhada as características de cada espécie de tributo, indicando sobre quais situações devem recair a atenção estatal.

Um exemplo do nível de detalhe do legislador constitucional ocorre no artigo 156, quando assevera que os Municípios somente poderão instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão onerosa “inter vivos” de bens imóveis e serviços de qualquer natureza. Dessa forma, esses entes federativos não poderão exigir impostos em relação a nenhuma outra matéria, estando restritos às situações mencionadas, as quais serão meramente detalhadas ao nível das normas infraconstitucionais. Percebe-se que ao outorgar a competência para a instituição de tributos, a própria Constituição já indica em que termos isso ocorrerá e qualquer iniciativa fora desses limites será considerada abusiva e violadora dos direitos do contribuinte.

Além desse aspecto material, vinculado à escolha sobre o “que” tributar, as leis instituidoras de tributos também definem quanto será cobrado, através da fixação da base de cálculo e da alíquota. Dispondo sobre o aspecto quantitativo da obrigação tributária, a lei elaborada no Parlamento impede o arbítrio do ente tributante, evitando que este cobre valores de maneira assistemática e casuística.

Com isso, o Poder Executivo, que é o principal responsável pela fiscalização e arrecadação de tributos, é limitado pelo Legislativo, através de norma que especifica o montante a ser cobrado, não podendo o Fisco extrapolá-lo para maior ou menor.

Sendo assim, independentemente do tipo de tributo – imposto, taxa, contribuição de melhoria, dentre outros – na regra estipulada em lei existe a limitação quanto ao valor cobrado. Quando a lei municipal afirma que será exigida uma alíquota de 5 % (cinco por cento) sobre um serviço cujo valor é R\$ 1.000,00, significa que será cobrada a quantia de R\$ 50,00 (cinquenta reais) a título de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não se podendo exigir o pagamento de valor diferente desse.

Não é possível exigir tributos unicamente com base no texto constitucional, sem que se cumpra essa etapa da edição de lei que irá estipular base de cálculo e alíquota, forma de fiscalização e o responsável pelo pagamento, que são fatores não mencionados pela Constituição e que necessitam de definição através de ato legal. As leis, portanto, funcionam

como mecanismo de operacionalização da competência tributária, ou seja, ainda que a Constituição brasileira confira poderes para instituir e cobrar tributos, cada ente tributante tem de editar leis para definir como isso ocorrerá na prática.

Ainda dentro do aspecto quantitativo, de fato, a Constituição não define alíquotas ou base de cálculo, mas em certos casos ocorre a previsão, em sede constitucional, da estipulação de limites máximos ou mínimos para determinados tributos. Ou seja, os tributos não são criados pela Constituição, pois nascem de lei editada por cada ente tributante, porém, referidas leis, ao disporem sobre o aspecto quantitativo, estão subordinadas aos limites indicados no texto constitucional ou em atos normativos por ele mencionados.

O legislador constituinte preocupou-se, nesse sentido, em evitar a guerra fiscal entre os entes tributantes, impedindo que Estados e Municípios competissem entre si mediante a oferta de incentivos e benefícios fiscais cada vez mais vantajosos para as empresas. Para tanto, a Constituição impõe a fixação de limites mínimos para determinados tributos.

Por outro lado, também são atribuídas alíquotas máximas tentando proteger o contribuinte de exigências abusivas, matéria regulável mediante lei ou resolução do Senado Federal, atos normativos editados pela União e que devem ser obedecidos por todos os membros da Federação. São exemplos nesse sentido:

- a) Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD): CF, art. 155, § 1º, inciso IV - as alíquotas máximas devem ser fixadas pelo Senado Federal;
- b) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS): CF, art. 155, § 2º, incisos VI e VI - resolução do Senado Federal poderá fixar alíquotas mínimas e máximas nas operações internas;
- c) Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA): CF, art. 155, § 6º - alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;
- d) Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN): CF, art. 156, § 3º, inciso I - remete a definição de limites mínimo e máximo a uma lei complementar federal, que funcionará como norma geral para esse imposto, aplicável a todos os Municípios e ao Distrito Federal.



Deve ser ressaltado que a definição de limites é excepcional, não havendo regra geral para a maioria das situações, prevalecendo a política fiscal de cada ente tributante, os quais gozam de relativa liberdade para fixar alíquotas por lei e determinar o valor a ser arrecadado. Ocorre que nem sempre as leis que delineiam a tributação respeitam o princípio que veda o confisco, podendo levar a abusos e serem confiscatórias. Nesses casos, deve ser invocado o princípio, ainda que em aplicação direta, para tornar sem efeitos a lei que institui tributo abusivo.

Quanto ao aspecto processual, a Administração Pública habitualmente age através de processos formais, que produzem um registro em meio documental, a fim de que se possa avaliar posteriormente a atuação da autoridade administrativa, controle este realizado tanto pelos próprios órgãos e entes estatais como também pela sociedade e, especialmente, pelo interessado no resultado daquele processo.

O processo variará de acordo com a função estatal exercida, por isso se falando em processo judicial, em processo legislativo e em processo administrativo. Naquele primeiro, predomina a busca pela pacificação social através da resolução dos conflitos surgidos na sociedade, sejam estes interindividuais ou coletivos, ou, ainda, concretos ou abstratos, como acontece no processo de controle concentrado de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

O processo legislativo envolve a edição de atos normativos, não sendo restrito às leis em sentido estrito, pois abrange a produção de emendas constitucionais, resoluções, decretos legislativos e, inclusive, atos infralegais, como decretos regulamentadores, portarias, dentre outros atos praticados até mesmo pelos Poderes Executivo e Judiciário.

Por sua vez, o processo administrativo diz respeito à aplicação das leis e da Constituição por agentes públicos no exercício de função administrativa, resultando na movimentação da máquina administrativa estatal. Especialmente em temas como servidores públicos, licitações e contratos ou patrimônio público, são praticados atos administrativos por todos os três Poderes, atos que são realizados em ordem pré-definida e objetivando resultados específicos.

A fiscalização sobre as atividades do contribuinte e o lançamento e cobrança de tributos são atos administrativos geralmente praticados pelo Poder Executivo, que devem também respeitar o regime constitucional e as normas infraconstitucionais. As leis tributárias regulam o processo administrativo de fiscalização e lançamento, ou seja, além de definirem o “que” levará ao surgimento da obrigação tributária e o “quanto”, também estipulam o “como”.

A preocupação aqui é averiguar a correta aplicação das leis e, por consequência, da Constituição, mediante o registro, em meio escrito ou eletrônico, dos atos praticados pelo

Fisco e pelo contribuinte que têm relação com a obrigação tributária, asseguradas ao administrado as garantias inerentes ao devido processo legal.

No âmbito processual, seja judicial, legislativo ou administrativo, o princípio que veda o confisco irá informar a aplicação do direito, impedindo que se julguem, produzam ou apliquem normas com efeito confiscatório. O aspecto processual termina por aglutinar os outros dois mencionados, pois nos atos judiciais, legislativos e administrativos não se poderá cogitar em tributação fora dos limites materiais e quantitativos delineados pela Constituição, sem contar, é claro, que o processo em si também deverá ser desenvolvido de acordo com os ditames legais e constitucionais.

Haveria, portanto, três limites interconectados: um ligado ao aspecto procedimental, significando que o Fisco está obrigado a sempre seguir um determinado rito e permitir ao contribuinte a oportunidade de defesa e de produção das provas que entender necessárias; outro de cunho quantitativo, em que se limita o valor cobrado; e, por último, uma limitação material, em que o Poder Público somente pode tributar o que é permitido.

A desobediência a essas limitações ao poder de tributar implica em mácula para o tributo cobrado, entretanto, somente o limite quantitativo pode ser identificado com a vedação ao confisco, já que o princípio em tela visa proteger o mínimo existencial e não evitar toda e qualquer tributação irregular.

Percebe-se, pois, que as normas que instituem tributos e sua forma de cobrança bem como aquelas que fixam limites máximos e mínimos têm natureza de regra, pois são aplicáveis ao estilo tudo-ou-nada, não admitindo maior ou menor peso. Entretanto deve ser ressaltado que tais regras devem respeitar o mínimo existencial de maneira a não configurarem confisco. Caso se tornarem confiscatórias, irão contrariar o princípio que lhes dá sustentação, situação em que o princípio que veda o confisco irá prevalecer, enquanto fundamento de um processo de controle de constitucionalidade.

Dessa maneira, mesmo quando inconstitucional a regra que lhe daria concreção, o princípio que veda o confisco pode ser aplicado diretamente, até para impedir a aplicação da norma abusiva. Portanto, toda vez que a lei de instituição do tributo indicar o aspecto quantitativo – base de cálculo e alíquota – estipulará a regra de aplicação do princípio que veda o confisco, na medida em que limita o poder de tributar daquele referido ente tributante. Contudo, tal regra poderá entrar em conflito com o princípio, naqueles casos em que se revelar abusiva e onerar o mínimo existencial.

Nessas situações, a regra deve ser afastada mediante a aplicação direta do princípio, restabelecendo o respeito à Constituição. Para essa aplicação direta, o conceito de mínimo

existencial torna-se mais relevante ainda, pois irá informar o aplicador do direito sobre o que é confiscatório ou não.

### 3.2 A Propriedade no Estado Democrático de Direito

O Estado, ao realizar a atividade de tributação, busca apropriar-se da riqueza produzida por outros, de maneira a financiar seu funcionamento. Obviamente, existem limites para a atuação estatal nessa seara, destacando-se, como não poderia deixar de ser, o princípio constitucional que veda a tributação de caráter confiscatório.

Entretanto, para definir o que seja confisco, deve ser encontrado o limite máximo de tributação que o Estado pode impor ao cidadão, de maneira a não ocorrer uma apropriação indevida do patrimônio do contribuinte. Esse limite é relevante, pois permite a aplicação do princípio que veda o confisco inclusive em relação às regras a ele vinculadas, exercendo um controle sobre a tributação.

A fim de descobrir em que patamar se situa esse patrimônio mínimo, intocável pela tributação, é necessário identificar a visão do direito civil sobre a matéria, sempre levando em conta o que diz o texto constitucional e as interações com a prática dos juristas. Mediante o estabelecimento dessas bases, será possível uma proposta de harmonização entre o poder de cobrar tributos e o direito do contribuinte de não ter seus bens confiscados.

No direito, especialmente no direito privado, destacam-se duas noções: sujeito de direito e objeto de direito. Os seres humanos individualmente considerados assumem o papel de sujeito de direito, enquanto os objetos de direito corresponderiam aos bens materiais, especificamente aqueles com expressão econômica e cujo valor pode ser exprimido pecuniariamente. O arcabouço normativo se encarregaria de regular as relações jurídicas estabelecidas entre os indivíduos, ao mesmo tempo definindo um estatuto para os bens jurídicos. Essa visão do direito tem raízes no conceitualismo pandectista e no individualismo da Escola do Direito Natural<sup>108</sup>.

O pandectismo foi um movimento da teoria do direito que atingiu seu auge na Alemanha do século XIX e que utilizava como base de seus estudos o Pandectas, também conhecido por Digesto. O Digesto é uma parte do Corpus Juris Civilis, consistindo em uma compilação de decisões de juriconsultos romanos, realizada a pedido do Imperador bizantino Justiniano. A partir da análise dessa jurisprudência, os pandectistas buscaram extrair conceitos organizados de forma

---

<sup>108</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 34-38.

sistemática, que poderiam ser utilizados amplamente, inclusive auxiliando ou orientando a aplicação dos dispositivos legais específicos para o caso concreto<sup>109</sup>.

O conceitualismo desenvolvido pelos pandectistas se aproveitou das classificações romanas e exerce influência até os dias de hoje, através das noções de codificação e de direito enquanto sistema harmônico de normas, podendo-se visualizar seus efeitos até mesmo na divisão estrutural dos estatutos jurídicos em uma parte geral e uma parte especial.

Por um lado, o pandectismo permitiu a preservação de vários institutos da época romana, tendo sido fundamental para o estudo e desenvolvimento dos institutos jurídicos, notadamente no âmbito do direito privado. Contudo, a ênfase na elaboração de conceitos a priori e na construção de um sistema racional levou a um desapego da realidade, tornando o legado pandectista prejudicial, na medida em que encara o ser humano como mero conceito – um sujeito de direito que estabelece relações jurídicas sempre com vistas à posse, ao usufruto ou à propriedade de bens – esquecendo as relações reais estabelecidas no âmbito da sociedade e que são intersubjetivas.

A Escola do Direito Natural defendeu a existência de direitos inatos, propondo que os seres humanos já nascem com uma carga de direitos a ser respeitada, ou seja, direitos fundamentais adquiridos independentemente do Estado ou da sociedade, integrantes da própria condição humana, dentre eles o direito à vida, de liberdade, de propriedade, dentre outros.

As formulações teóricas do jusnaturalismo serviram de contraposição à realidade medieval, marcada pela diferenciação social a partir do estamento ao qual pertencia a pessoa e pela existência de várias ordens jurídicas concomitantes no mesmo território, cada uma delas aplicável a um grupo social específico.

De acordo com o ideário jusnaturalista, todos nasciam iguais perante a lei, sendo inadmissível tratamento legal distinto em função do nascimento ou do estamento. O jusnaturalismo também representou resistência à concentração do poder político, ocorrida com o fim do período medieval.

Com base em teorias contratualistas, a sociedade e, por consequência, o Estado, passam a ser vistos como produto da vontade racional humana, devendo servir ao indivíduo, garantindo-lhe a paz e a fruição dos frutos de seu trabalho.

Assim, ao mesmo tempo em que o jusnaturalismo estimulou um maior respeito pelo ser humano, lançando as bases para a visão dominante sobre direitos humanos, também identificou esse rol de direitos com o indivíduo autonomamente considerado, enfatizando além da vida e da liberdade, a proteção ao patrimônio.

---

<sup>109</sup> LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

Surge, portanto, uma abordagem jurídica que privilegia o individual e fragiliza o coletivo, na medida em que entende o ser humano como o titular de um acervo de bens e direitos, sempre em contraposição aos outros indivíduos e ao Estado.

A partir do conceitualismo sistemático do pandectismo e da racionalidade individual-patrimonialista do jusnaturalismo, lançam-se as bases do direito privado do século XIX, marcado pela codificação e sua tentativa de sistematizar racionalmente toda a vida social, tendo como alicerce a defesa da liberdade, da igualdade e do patrimônio.

Acreditava-se em um direito “neutro”, proclamado pelo Estado e capaz de assegurar as regras do jogo sem interferir nas ações dos agentes econômicos. Entretanto, o patrimônio, antes fruto do trabalho e condição para uma vida digna no aspecto material, passa a ser visto prioritariamente como garantia de débitos perante terceiros, destacando-se o seu papel de instrumento de atuação econômica, quase autônomo em relação ao seu titular<sup>110</sup>.

A concepção patrimonialista do direito, ao privilegiar a regulação do patrimônio, relega ao segundo plano os direitos de personalidade, que são abordados em um viés econômico, como bens jurídicos expressos em termos pecuniários e passíveis de apropriação patrimonial.

Para Tepedino, a legislação civil brasileira “é fruto das doutrinas individualista e voluntarista que, consagradas pelo Código de Napoleão, foram incorporadas pelas codificações do século XIX<sup>111</sup>”. O comentário, embora realizado em relação ao Código Civil de 1916, ajusta-se ao Código de 2002, pois este último, apesar de editado no alvorecer do século XXI, ainda conserva muito do ideário individualista e patrimonialista típico do direito oitocentista. Essa visão do direito encara a propriedade como uma extensão da própria personalidade do ser humano<sup>112</sup>, ou seja, na realidade pós Revolução Francesa, a proteção da propriedade passa a ser um dos objetivos fundamentais do sistema jurídico.

O apego excessivo à codificação resgata a clássica separação entre direito público e direito privado, limitando a Constituição aos assuntos públicos, geralmente voltados à organização administrativa do Estado e à imposição de limites à sua atuação. Quanto às relações privadas, seriam reguladas pelo Código Civil, que por sua vez funcionaria como uma espécie de “Constituição” do direito privado.

O Código Civil tradicionalmente definia o alcance dos direitos e garantias previstos em sede constitucional, havendo uma clara aposta no poder regulamentador dos Parlamentos,

---

<sup>110</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

<sup>111</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Normas constitucionais e relações de direito civil na experiência brasileira**. Temas de Direito Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2, p. 23.

<sup>112</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Teoria dos bens e situações subjetivas reais**: esboço de uma introdução. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2, p. 136.

baseando-se na crença de que, utilizando a razão, os legisladores poderiam criar normas gerais e abstratas a fim de regular toda e qualquer situação subjetiva.

Ainda segundo Tepedino, o sistema jurídico de cunho liberal não foi capaz de enfrentar adequadamente os conflitos sociais e o processo de industrialização crescente, ainda no século XIX. A partir desse período, despontam esporadicamente leis excepcionais, paralelas ao direito civil codificado, cuja característica principal será o dirigismo contratual.

Dessa forma, “o Código Civil preocupava-se em garantir as regras de jogo (a estabilidade das normas); já as leis especiais alteram-nas sem cerimônia, para garantir objetivos sociais e econômicos, definidos pelo Estado<sup>113</sup>”. Com isso, o foco da legislação deixa de ser unicamente o indivíduo e passa a se concentrar nas atividades e nos riscos correlatos, experimentando-se uma influência cada vez maior do Estado sobre as atividades dos particulares, tornando incertos os limites entre o direito público e o direito privado.

Também pode ser percebida uma crise no papel regulamentador do legislativo, pois ocorre uma proliferação de normas, muitas delas editadas em proveito de setores específicos da sociedade, fazendo com que a técnica de regulamentação através dos códigos não consiga acompanhar a dinamicidade e a multiplicidade das situações carentes de normatização.

### 3.2.1 A Constituição de 1988 e o Novo Regime da Propriedade: funcionalização e repersonalização

Mesmo antes da codificação de 2002, o direito civil já passava por transformações, com implicações sobre a teoria dos contratos e a teoria da propriedade. Sob a influência da Constituição de 1988, as relações existenciais vão sobrepujando as relações patrimoniais, especialmente quanto aos direitos da personalidade, ao direito de família e à funcionalização da propriedade.

Nesses temas, ainda que ausente a previsão legal, vários direitos vão sendo garantidos, mediante decisões judiciais que aplicam diretamente a Constituição, mesmo sem a regulamentação de seus dispositivos. São exemplos de decisões nesse sentido a autorização judicial para modificação de registro civil para transgêneros, o reconhecimento de novas possibilidades para a organização familiar e a declaração de usucapião do domínio útil de bens públicos.

---

<sup>113</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Normas constitucionais e relações de direito civil na experiência brasileira.** Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2, p. 29.

Dessa forma, o Poder Judiciário, com base na Constituição, passa a ver com outro olhar o texto dos códigos e estatutos, podendo-se falar em uma transformação de sentido dos velhos institutos, mediante o emprego de uma hermenêutica voltada à concretização dos valores previstos em sede constitucional, já que

[...] à medida que a Constituição instrumentaliza as situações jurídicas patrimoniais (empresa, propriedade) aos valores existenciais (dignidade da pessoa humana, solidariedade social, igualdade substancial), a busca do significado funcional dos institutos do direito civil há de nortear a atividade do intérprete mais do que a discussão casuística de um ou outro problema suscitado pelo novo Código<sup>114</sup>.

O advento da Constituição de 1988 inaugura um novo ordenamento jurídico e uma nova mentalidade na interpretação de seus dispositivos, mais ligada à função social do direito. A legislação anterior pode continuar vigendo sob a nova Constituição, contudo, a recepção das normas pretéritas se dá na medida em que harmônicas com o ordenamento recém-criado. Pode ocorrer até mesmo mudança de sentido sem que haja mudança de texto, portanto, as ideias e valores que informavam a interpretação anterior, caso incompatíveis com o novo texto constitucional, devem ser abandonados<sup>115</sup>.

Tais ideias e valores, pertencentes à ordem constitucional superada e em desarmonia com a nova Constituição, muitas vezes permanecem arraigadas no imaginário dos aplicadores do direito, dificultando a realização das transformações defendidas pelo poder constituinte originário, podendo provocar até mesmo a interpretação da Constituição a partir da legislação infraconstitucional, reproduzindo cultura constitucional defasada e servindo de esteio para uma prática jurídica anticonstitucional, ocorrendo, portanto, uma “subversão hermenêutica<sup>116</sup>”.

<sup>114</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Os direitos reais no novo código civil**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2, p. 150.

<sup>115</sup> Exemplo de mudança no sentido de dispositivo da ordem constitucional anterior sem mudança de texto se dá com o artigo 200 do Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). O dispositivo prevê que “as autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”. Tal preceito normativo permitia que, em caso de embaraço à fiscalização, a Fazenda Pública adentrasse de maneira forçada o estabelecimento do contribuinte, valendo-se do auxílio de força policial diretamente requisitada pela autoridade administrativa. Sob a égide da Constituição de 1988, a fim de respeitar os direitos e garantias individuais, o estabelecimento, ainda que empresarial, goza da garantia da inviolabilidade, só podendo o Fisco adentrar com a autorização do contribuinte. Ausente a permissão, a autoridade administrativa poderá se valer de reforço policial, entretanto, devendo solicitá-lo em processo judicial. Percebe-se que houve uma compatibilização de um texto produzido em regime de exceção, descartando uma interpretação conflitante com a atual ordem constitucional e aplicando o mesmo texto, agora com outro sentido.

<sup>116</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Normas constitucionais e relações de direito civil na experiência brasileira**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2, p. 25.

Para Tepedino, especialmente a partir de 1988, inaugura-se a “era dos estatutos”, diplomas legais voltados à regulação de determinadas áreas das relações subjetivas, como o Estatuto da Criança e Adolescente, Código de Defesa do Consumidor e Lei de Locações, apenas para ficar no âmbito da legislação civil.

Contudo, tais estatutos não se limitam a redefinir institutos apenas do direito civil, eis que dispõem sobre direito processual e até mesmo direito penal. Apresentam características peculiares, que denotam o momento vivido pela teoria do direito, profundamente atingida pela nova realidade trazida com a Constituição de 1988.

De acordo com o autor, a primeira característica é a modificação da técnica legislativa, pois os estatutos passam a indicar expressamente quais objetivos se visa alcançar. Ou seja, a legislação civil deixa de ser uma mera definição das regras do jogo e passa a conter cláusulas gerais voltadas à concretização de determinados valores priorizados pelo legislador.

Com isso, os artifícios tradicionalmente utilizados na interpretação/aplicação do direito se tornarão obsoletos, já que os princípios e objetivos que passam a ser adotados não podem ter seu sentido “extraído” de acordo com as metodologias características da hermenêutica tradicional de matiz positivista exegética.

Outra característica é que as leis começam a exibir uma “linguagem menos jurídica e mais setorial”, adotando os termos técnicos da área sobre a qual se legisla, gerando problemas no plano da interpretação, já que falta aos juristas, em muitos casos, conhecimento suficiente sobre as áreas setoriais, limitando a participação destes na formatação das leis e criando dificuldades para a aplicação de tais regras.

Paralelamente, com a maior influência das áreas setoriais na elaboração das leis e, por conseguinte, das políticas públicas, corre-se o risco da predominância da técnica em detrimento dos valores constitucionais. A questão é tão séria que em alguns momentos, chega-se a defender a mudança da Constituição para viabilizar o desenvolvimento econômico, mesmo com precarização ou supressão de direitos fundamentais.

Além disso, como terceira característica dos estatutos, acentua-se o caráter promocional do direito, percebendo-se uma interferência cada vez maior do Estado, só que neste ponto, através de normas de incentivo, cujo maior exemplo é a edição de leis de incentivo fiscal.

Ao contrário do que se poderia imaginar, tais incentivos não violam o ideal de igualdade substancial presente na Constituição brasileira. Em muitos casos, funcionam na verdade como um instrumento para a concretização dessa igualdade, permitindo o tratamento diferenciado a pessoas ou situações no sentido de promover a dignidade humana.



Esse caráter promocional se manifesta, por exemplo, na criação de zonas francas visando o desenvolvimento de regiões menos favorecidas economicamente ou, ainda, na adoção de regimes de tributação de reduzida complexidade e, eventualmente, financeiramente menos onerosos para os contribuintes, como o Simples Nacional<sup>117</sup>.

A quarta característica é o caráter contratual, significando que os setores influentes da sociedade muitas vezes conseguem negociar com o legislador a produção de normas específicas, contrastando com o caráter geral e abstrato tradicionalmente exibido pela legislação civil.

Ocorre que leis elaboradas por setores distintos frequentemente entram em conflito, a ser resolvido no plano constitucional pelo Poder Judiciário, que por sua vez deverá fornecer respostas com base nos princípios contidos na Constituição, observando-se, novamente, a importância do julgamento a partir de dispositivos principiológicos.

Por último, a característica mais importante para os fins do presente trabalho é a de que os estatutos não mais se limitam à regulação das relações patrimoniais, havendo uma preocupação crescente com as situações existenciais, vinculadas à “realização da personalidade e à tutela da dignidade da pessoa humana<sup>118</sup>”.

A clássica distinção entre direito público e direito privado perde sentido, ganhando fôlego uma nova separação, entre relações jurídicas patrimoniais e relações jurídicas existenciais<sup>119</sup>, com preponderância dessas últimas.

Como a dignidade humana é alçada a fundamento da República, as situações não patrimoniais ligadas à própria essência do ser humano assumem lugar central no ordenamento jurídico, influenciando e até mesmo direcionando toda a atividade de aplicação do direito. Os valores patrimoniais são suplantados pelos valores existenciais, estes últimos baseados na dignidade da pessoa humana e também na solidariedade social e na igualdade substancial.

Os institutos de direito civil, portanto, devem atender à função prevista pelo ordenamento constitucional em vigor, ao invés de refletirem a concepção patrimonialista e centrada exclusivamente no indivíduo.

---

<sup>117</sup> O Simples Nacional é um regime de tributação criado pela Lei Complementar Federal nº 123/2006 e posteriores modificações: BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 03 ago. 2014.

<sup>118</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Normas constitucionais e relações de direito civil na experiência brasileira**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2, p. 32.

<sup>119</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Normas constitucionais e direito civil na construção unitária do ordenamento**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 3, p. 13.

No âmbito do direito de propriedade, porém, ainda é perceptível a adoção da abordagem estrutural, característica das codificações oitocentistas. Nessa visão, o enfoque é dado à estrutura dos poderes conferidos ao proprietário, que em um viés econômico se volta para os direitos de uso, de fruição e de alienação, que podem ser transferidos total ou parcialmente, sempre revelando uma dimensão pecuniária.

Quanto ao viés jurídico, estabelece-se um direito subjetivo do proprietário ao uso econômico do bem, passível de defesa mediante procedimentos específicos, o que de qualquer forma denota a prioridade do aspecto patrimonial, alvo da proteção do direito civil, que “[...] procurava preservar a concepção de autonomia da vontade como valor pré-jurídico e absoluto, sujeito tão somente a restrições pontuais e externas impostas pelo legislador<sup>120</sup>”.

A civilística tradicional enxerga o patrimônio como um dos atributos da personalidade do sujeito de direito, entendido este como o indivíduo abstratamente considerado. Além disso, partindo da premissa que o patrimônio é um atributo da personalidade, confunde as duas noções<sup>121</sup>, considerando a pessoa como uma categoria abstrata, reduzindo-a ao cidadão-proprietário e ignorando a dimensão da dignidade humana.

Acompanhando o ideário liberal característico da era moderna, a liberdade figurava como valor central a ser seguido, tendo desempenhado papel importante na luta contra o absolutismo e na defesa dos direitos do indivíduo. A partir dessa posição central da liberdade individual no pensamento moderno, a propriedade é vista como um dos alicerces da personalidade do indivíduo, devendo, portanto, receber máxima proteção do direito e somente admitindo restrições em situações extremas, normalmente associadas com o abuso no seu exercício.

Mesmo considerada um direito fundamental, a propriedade não detém caráter absoluto, podendo ser relativizada, especialmente para harmonizar-se com os demais direitos contidos no texto constitucional, inclusive os de natureza social. Até a dignidade da pessoa humana, que figura como núcleo do sistema jurídico, admite relativização, não sendo razoável concluir que a propriedade gozaria de eficácia maior, inadmitindo exceções. Sarlet defende que

[...] a dignidade, na condição de valor intrínseco da pessoa humana, evidentemente não poderá ser sacrificada, já que, em si mesma, insubstituível [...]. No mínimo – e neste sentido já não se poderá falar de um

---

<sup>120</sup> TEPEDINO, Gustavo. **A função social da propriedade e o meio ambiente**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 3, p. 179.

<sup>121</sup> FACHIN, Luiz Edson. Sobre o projeto do código civil brasileiro: crítica à racionalidade patrimonialista e conceitualista. **Boletim da Faculdade de Direito**, Coimbra, v. 76, 2000.

princípio absoluto – impende reconhecer que mesmo prevalecendo em face de todos os demais princípios (e regras) do ordenamento, não há como afastar [...] a necessária relativização (ou, se preferirmos, convivência harmônica) do princípio da dignidade da pessoa em homenagem à igual dignidade de todos os seres humanos<sup>122</sup>.

A dignidade humana, portanto, não se reveste de caráter absoluto, especialmente quando está em jogo a dignidade de outro ser humano, cabendo ao aplicador do direito a harmonização desses interesses em conflito. Já em relação à propriedade, é consenso que possui o status de direito fundamental, concepção presente desde os teóricos do liberalismo político e econômico do século XVII e que influenciou a elaboração da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, bem como todo o ideário político moderno, voltado à contenção do poder do Estado. Esse direito é visto como o fundamento para a proteção do acervo patrimonial do indivíduo, em relação a interferências de outros indivíduos e, especialmente, contra a ação do Estado.

Entretanto, segundo Ferrajoli<sup>123</sup>, há de se fazer uma distinção entre o direito à propriedade enquanto direito à possibilidade de possuir bens, noção que se aproxima do instituto da capacidade jurídica, constituindo um direito fundamental assegurado em idêntica intensidade a todos os cidadãos; e, por outro lado, há o direito à propriedade de bens específicos, ou seja, o liame que une um indivíduo aos itens que compõem seu patrimônio.

Nesse último caso, não se trata de um direito fundamental, até porque, segundo o autor, para que um direito receba essa qualificação, deve haver igualdade na sua fruição, o que não ocorre. Quanto à possibilidade de se tornar proprietário, todas as pessoas detêm essa capacidade, apesar de, na prática, a maioria exercê-la de maneira pouco intensa.

Dessa forma, o que seria relativizado seria o direito à propriedade de bens específicos, os quais compõem o acervo patrimonial do indivíduo, cujo montante pode parcialmente suprimido em favor do Estado, para que os serviços públicos sejam financiados. Ao fazer essa diferenciação, Ferrajoli constrói um fundamento importante para a funcionalização da propriedade, eis que, mesmo quando algum bem possuído por um indivíduo sofrer interferência para atender sua função social, o direito fundamental restaria preservado.

Em suma, o direito de propriedade, quando relativo a bens específicos, admite matizações, a depender do projeto político e do ideal de sociedade a ser construído em um determinado momento histórico. A propriedade, mesmo enquanto direito fundamental, não

---

<sup>122</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 89.

<sup>123</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Por uma teoria dos direitos e bens fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

pode ser tomada como algo absoluto, que sempre existiu da maneira como é hoje e assim deve ser conservada. Paolo Grossi denuncia esse caráter contingencial e histórico do instituto, afirmando que

[para o historiador] ‘propriedade’ deve ser somente um artifício verbal para indicar a solução histórica que um ordenamento dá ao problema da relação jurídica mais intensa entre um sujeito e um bem, ou, em outras palavras, a resposta à questão central sobre a consistência mínima do ‘meu’ jurídico; soluções e respostas que são duplamente múltiplas, segundo os vários climas históricos e segundo os vários conteúdos que um mesmo clima histórico dá àquele invólucro aberto e disponível que convencionalmente identificamos como propriedade<sup>124</sup>.

Esse autor segue alertando para os perigos existentes no debate sobre a propriedade, pois os que discutem sobre as relações entre os bens e seus titulares também possuem interesse no resultado da regulação estatal.

Talvez nenhum discurso jurídico seja talvez tão permeado de bem e de mal, tão temperado por visões maniqueístas quanto o que versa sobre as relações homens-bens. Porque são tão grandes os interesses em jogo que inevitavelmente as escolhas econômico-jurídicas são defendidas pelas couraças não deterioráveis das conotações éticas e religiosas. [...] No interior do universo fechado do pertencimento há o perigo imanente do condicionamento por parte de um arquétipo pesadíssimo<sup>125</sup>.

Assim, a solução histórica, utilizada reiteradamente, dissocia-se da situação que lhe deu vida e passa a figurar como um dogma, constatação que implica em consequências graves quando se refere à propriedade, já que impede a reavaliação e modificação da regulação realizada pelo Estado. Dessa forma, caso o marco regulatório seja inadequado, a tendência dogmatizante irá dificultar a realização de mudanças nessas regras, contribuindo para a manutenção de situações iníquas, em que uns têm demais e outros nem o necessário para viver.

Percebe-se, portanto, que a propriedade tem relação direta com a sobrevivência do ser humano, e é imperioso que se assegure a cada um pelo menos o mínimo necessário a uma existência digna. Contudo, a regulação da propriedade construída a partir da modernidade preocupa-se tanto em proteger o acervo de bens dos detentores de patrimônio que, por vezes, ignora as pessoas que pouco ou nada tem, revelando-se uma barreira a políticas redistributivas do patrimônio.

---

<sup>124</sup> GROSSI, Paolo. **História da propriedade e outros ensaios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 5.

<sup>125</sup> Ibid., p. 10-11.

Inclusive, deve ser ressaltado que a garantiade acesso para todos a um patrimônio mínimo, necessário à vida digna, veio ganhar destaque a partir da transição do Estado Social para o Estado Democrático de Direito, quando a dignidade da pessoa humana foi reconhecida como fundamento máximo do direito.

Essa orientação tem natureza dúplice: por um lado, impede que o Estado – na seara tributária – e os credores em geral comprometam a subsistência da pessoa, exigindo o cumprimento de obrigações que possam inviabilizar sua existência; de outra banda, serve de fundamento para políticas redistributivas, cujo instrumento principal é a tributação.

Sendo assim, não se pode concordar com concepções libertárias que combatem de maneira acrítica a atividade tributária e tentam proteger o acervo de bens dos proprietários a qualquer custo, quase que prestigiando uma noção de patrimônio máximo. Essas concepções defendem que o indivíduo obtém seu patrimônio como fruto de seu trabalho e, posteriormente, tem de se submeter à tributação, perdendo injustamente parte de sua renda para o Estado. Murphy e Nagel discordam, ressaltando que

Uma vez que os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema, a idéia de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária – renda que nem sequer existiria sem o governo sustentado pelos impostos – simplesmente não tem sentido. [...] O sistema tributário [...] Não é algo que se impõe sobre uma distribuição de bens proprietários já supostamente legítima. Antes, conta-se entre as condições que *criam* um conjunto de bens proprietários, cuja legitimidade só pode ser aferida pela avaliação da justiça do sistema como um todo, do qual fazem parte os impostos (grifo do autor)<sup>126</sup>.

Portanto, o sistema tributário não é algo posterior à propriedade, criado pelo ordenamento jurídico em violação aos direitos do proprietário, que seriam inatos, verdadeiros direitos naturais. Do ponto de vista do direito positivo, ambos são cooriginários, significando que a propriedade só estará devidamente delimitada a partir da definição da política fiscal e vice-versa. Com isso, soa equivocado falar em renda pré-tributária, concordando-se com Murphy e Nagel, quando afirmam que a legitimidade do sistema tributário somente pode ser avaliada em conjunto com a propriedade, indagando como se dá a distribuição dos ônus e dos bônus, dos tributos e dos bens, dentro de determinado sistema jurídico.

Aqui não se defende a supressão da propriedade ou sua inferiorização ante os tributos, pois é certo que a propriedade faz parte da noção de dignidade humana e até mesmo poderia prescindir de sua inserção no ordenamento jurídico para ser defendida, posto que a noção de

---

<sup>126</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 51.

pertencimento, inclusive em relação a bens materiais, floresce naturalmente no ser humano. Nessa vertente de pensamento, o máximo que a positivação realiza é firmar parâmetros explícitos para o funcionamento deste e de outros institutos vinculados aos direitos humanos, de certa forma, dando-lhes concreção e, nesse sentido, criando-os.

Entretanto, conforme mencionado, a tributação também tem relação com os direitos humanos, primeiramente porque tem de respeitá-los, sendo inadmissível a cobrança de tributos violadores da dignidade humana. Além disso, a concretização desses direitos depende de políticas públicas repressivas ou prestacionais, custeadas pelos recursos arrecadados pela atividade de administração tributária. E, por último e mais importante para o argumento ora desenvolvido, porque a própria tributação decorre dos próprios direitos humanos, já que é decisiva para por em prática a solidariedade social.

Dentro dessa noção de solidariedade, a tributação funciona como fator de redistribuição de riqueza, pois ao buscar recursos para seu financiamento, o Estado deve exigir mais tributos daqueles com maior capacidade contributiva, por outro lado, dispensando os que não podem pagar. Os recursos arrecadados financiarão as políticas e os bens públicos, no caso brasileiro, em vários casos contando com atendimento universal, sem restrições de acesso quanto à situação financeira.

Cass Sustein e Stephen Holmes em "O custo dos direitos" defendem que o Estado não apenas reconhece a propriedade, na verdade, é responsável pela sua criação e implementação, a exemplo de vários outros direitos, igualmente tidos como fundamentais.

Direitos não podem ser protegidos ou implementados sem financiamento e apoio públicos. Isto é tão verdadeiro para os direitos antigos como para os novos direitos, para os direitos dos americanos antes, bem como depois do New Deal de Franklin Delano Roosevelt. Tanto o direito ao bem-estar o direito à propriedade privada têm custos públicos. O direito à liberdade de contratar tem custos públicos não menos que o direito à saúde, o direito à liberdade de expressão não menos que o direito à moradia digna. Todos os direitos fazem reivindicações sobre os cofres públicos<sup>127</sup>.

Ou seja, mesmo quando age mais em um sentido repressivo, evitando violações aos direitos civis, o Estado realiza gastos, não se podendo falar que os direitos de liberdade prescindem da atuação estatal. A concretização dos direitos econômicos, sociais e culturais é dispendiosa, devendo ser financiada por meio da tributação, podendo, conforme mencionado, haver uma política fiscal de caráter redistributivo, em que os detentores de maior capacidade

<sup>127</sup> HOMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: Norton & Company, 2000. p. 15.

econômica contribuirão mais para o custeio dos serviços postos à disposição de toda a sociedade.

Quanto aos direitos de liberdade, entender que pressupõem mera omissão estatal denota uma visão conservadora, geralmente acompanhada do pensamento que o Estado deve intervir o mínimo possível no mercado e na sociedade, deixando as instituições econômicas e sociais funcionar segundo suas próprias regras “naturais”, que premiariam os indivíduos de acordo com seu merecimento.

Essa linha de argumentação, que encobre o custo dos direitos de liberdade e direciona suas críticas apenas aos direitos de cunho prestacional, visa reduzir a atuação do Estado de maneira seletiva, em prejuízo de seu caráter redistributivo e buscando manter apenas os serviços de proteção aos direitos de liberdade.

Confere-se, assim, uma primazia aos direitos de liberdade, entre eles, a propriedade, relegando ao segundo plano a concretização dos direitos relacionados à isonomia, ante a alegação de falta de recursos<sup>128</sup>. Na verdade, essa visão tenta reeditar a crítica aos abusos do Estado absolutista que foram abordados no primeiro capítulo, como se a tributação atualmente praticada fosse idêntica às prestações exigidas pelos déspotas daquele período histórico.

Esse discurso tenta colocar a tributação como algo ilegítimo e que viola o direito fundamental à propriedade, que, na verdade, seria pré-existente ao Estado. Uma noção de propriedade com esse perfil e esse viés crítico à tributação podiam ser justificados no período absolutista, mas no estágio atual do constitucionalismo, são impensáveis. Dentro da proposta de implantação de um Estado Democrático de Direito, a propriedade não pode ter contornos absolutos, até porque é uma construção do sistema jurídico, sujeita, portanto, às modificações ocorridas no constitucionalismo a partir da segunda metade do século XX.

Dentro do Estado Democrático de Direito, é possível manter a propriedade privada e, ao mesmo tempo, obrigar à realização de sua função social, podendo ser extraídos do ordenamento diversos exemplos de limitação ao direito de propriedade como forma de estimular a sua funcionalização.

Existe até caso extremo, de perda da propriedade por não atendimento à sua função social, conforme o artigo 1.276 do Código Civil<sup>129</sup>. O dispositivo trata da arrecadação de imóveis vagos, urbanos ou rurais, e posterior transferência da propriedade para a Fazenda

---

<sup>128</sup> SILVA, Reinaldo Pereira e. A dignidade da pessoa humana como condição de possibilidade de sentido. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, ano 6, n. 24, p. 235-252, out./dez. 2005.

<sup>129</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 05 set. 2014.

Pública respectiva, caso não seja identificada a prática de atos de posse por parte do proprietário ou de outra pessoa, pelo período de 3 (três) anos a contar da data da arrecadação.

De acordo com o § 2º do referido artigo, o abandono será presumido em caráter absoluto sempre que não se configurarem atos de posse e, concomitantemente, o proprietário deixar de cumprir as obrigações fiscais incidentes sobre o imóvel. Trata-se, com efeito, do confisco de uma propriedade abandonada, que não possui utilização e que por isso deixou de atender à sua função social, revelando uma mudança em relação ao paradigma tradicional da civilística e sua visão estrutural da propriedade.

Ao invés de meramente regular a estrutura do instituto, ou seja, definir a aquisição, transmissão e limites dos poderes do proprietário de usar, de fruir e de dispor de seus bens, o Código Civil atualmente em vigor também estabelece o uso compulsório, determinando que todos os imóveis devam ser objeto de atos de posse, artifício que levará, forçosamente, à funcionalização de tais bens em benefício da sociedade.

Interessante notar também a relação estabelecida entre o pagamento de tributos e a funcionalização da propriedade, pois, conforme o dispositivo citado, o abandono é presumido de maneira absoluta se, paralelamente à ausência de atos de posse, o proprietário deixar de arcar com os tributos que recaem sobre o imóvel.

Com isso, além de observar o abandono pelo prisma da prática dos poderes inerentes à propriedade, passa a ser relevante também a regularidade fiscal. À primeira vista, a razão subjacente ao dispositivo mencionado é unicamente o interesse do Fisco em arrecadar, utilizando de coerção sobre o patrimônio do devedor para compeli-lo a adimplir suas obrigações.

Entretanto, analisando sob o prisma da funcionalização do direito, percebe-se que não só os institutos de direito civil possuem função social; o mencionado dispositivo legal coage o contribuinte a dar uma destinação adequada ao seu imóvel, estimulando a ocupação e também possui uma finalidade mais ampla, que é forçar esse proprietário a participar da partilha, via pagamento de tributos, das despesas para manutenção do Estado.

Enfatiza-se, portanto, a função social dos institutos de direito tributário, devendo ser evitada a visão dos tributos somente como encargos suportados pelo contribuinte e enfatizado o caráter solidário da tributação, que viabiliza a constituição dos bens e o funcionamento dos serviços, ambos de natureza pública.

Ainda que a conjuntura atual sinalize, em alguns momentos, no sentido da redução do tamanho do Estado, com a conseqüente precarização de políticas públicas de cunho



prestacional, a funcionalização da propriedade não é comprometida, uma vez que independe das políticas públicas sociais, opinião compartilhada por Tepedino, quando afirma que

O arrefecimento do papel **assistencial** do Estado, aqui e alhures, em nada reduz o debate quanto à constitucionalização do direito civil, sendo tal metodologia decorrência imperativa não do tamanho que se pretenda atribuir ao Estado, mas da concepção unitária e hierarquicamente centralizada do ordenamento jurídico (grifo do autor)<sup>130</sup>.

Dizendo de outra maneira, o decisivo não é o tamanho do Estado, mas sim os ideais contidos no projeto constitucional. Apesar da justificativa do autor situar-se em um plano sistemático, embasando seu raciocínio na supremacia da Constituição, quando esta afirma a função social da propriedade, existe outro fundamento para essa transformação no direito civil. A superação da concepção patrimonialista e estruturalista em proveito da funcionalização embasa-se na atual Constituição e é orientada pela noção de dignidade humana, com impacto nas funções desempenhadas pelos institutos jurídicos, ou seja,

[...] ao eleger a dignidade humana como valor máximo do sistema normativo, o constituinte exclui a existência de redutos particulares que, como expressão de liberdades fundamentais inatas, desconsiderem a realização plena da pessoa. Vale dizer, família, propriedade, empresa, sindicato, universidade, bem como quaisquer microcosmos contratuais devem permitir a realização existencial isonômica, segundo a ótica de solidariedade constitucional<sup>131</sup>.

Passa-se a exigir tanto da posse quanto da propriedade que funcionem visando à concretização dos valores existenciais associados ao princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que não são imunes à repersonalização do direito. Inclusive, um dos fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito é a solidariedade social, cujos reflexos no campo da titularidade dos bens se materializam na influência exercida sobre a relação entre regime da propriedade e política fiscal. Essa influência reforçará a funcionalização e repersonalização da propriedade, com a tributação constituindo o elemento-chave para dar novas feições esse instituto, adequando-o ao Estado Democrático de Direito.

Sendo assim, a relação tributação/propriedade deixa de ser guiada por uma visão que tenta proteger a propriedade a qualquer custo, passando a considerar os bens como uma necessidade à existência digna e não um fim em si mesmo. Ganha relevo, então, a noção de

<sup>130</sup> TEPEDINO, Gustavo, Normas constitucionais e direito civil na construção unitária do ordenamento. **Revista de Direito de Estado**, [S.l.], n. 7, p. 69-80, jul./set. 2007.

<sup>131</sup> TEPEDINO, Gustavo. **O direito civil-constitucional e suas perspectivas atuais**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 3, p. 45.

patrimônio mínimo ou mínimo existencial, sendo este o alvo da proteção constitucional em matéria de propriedade.

### 3.2.2 O Direito ao Mínimo Existencial ou ao Patrimônio Mínimo

Contraopondo-se à visão patrimonialista tradicional, a repersonalização do direito coloca o ser humano como protagonista da experiência jurídica, ao invés da primazia da propriedade de bens com expressão econômica. Fachin explica que

[...] o personalismo coloca o ser humano no centro do sistema jurídico, retirando o patrimônio dessa posição de bem a ser primordialmente tutelado, ao contrário do que faz o individualismo proprietário. [Deve haver a] superação do individualismo por um solidarismo jurídico, que valorize a coexistencialidade. O ser humano não pode ser pensado nem compreendido em contraposição à sociedade, exceto na dimensão abstrata do individualismo, que deve ser afastada<sup>132</sup>.

A coexistencialidade pressupõe a preocupação com o desenvolvimento não somente do indivíduo considerado em si mesmo, mas também dos outros indivíduos com quem se relaciona, refutando as concepções atomísticas do fenômeno social, tão em voga no discurso dos direitos fundamentais realizado na transição para a modernidade.

A solidariedade, por sua vez, implica o “dever social de colaborar” com os demais integrantes da sociedade, resultando na funcionalização dos institutos jurídicos, ou seja, na aplicação desses institutos com base em finalidades voltadas para a sociedade, abandonando a visão estrutural, que valorizava a estrutura dos direitos do indivíduo isolado, buscando a proteção desses interesses, notadamente em um âmbito econômico.

Assim sendo, institutos como a propriedade, por exemplo, antes concebidos unicamente a partir de suas finalidades econômicas voltadas ao indivíduo, agora também devem servir aos interesses da coletividade. A função social da propriedade não se resume a impedir o abuso de direito, impondo um dever de não fazer ao proprietário; vai além, exigindo um fazer, que consiste na utilização do bem em proveito do desenvolvimento da pessoa humana.

Tais ideias representam uma ruptura com a tradição jurídica instaurada a partir da modernidade, pois esta não aborda o ser humano em sua totalidade, considerando-o apenas de acordo com o seu valor de troca no mercado, ou seja, na concepção moderna, impera a visão

---

<sup>132</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

econômica até mesmo em relação ao indivíduo, que por sua vez é visto como uma categoria abstrata personificada na noção de sujeito de direito.

Se antes o ser humano se sujeitava às relações hierárquicas estabelecidas em uma ordem social estática, qualificando-se a partir de sua posição na sociedade, depois da modernidade, o indivíduo é quantificado a partir da posição assumida nas relações econômicas, cuja expressão é o patrimônio. Dessa forma, “ser sujeito, na lógica moderna, nada mais é que ser capaz de possuir”<sup>133</sup>.

Esse direito fundamental – a propriedade – que teve sua importância exacerbada a partir da modernidade, ainda é tido como um valor absoluto pertencente ao indivíduo, fazendo jus à proteção contra as investidas da arrecadação estatal. Não se nega a necessidade de proteção do patrimônio individual, entretanto, não com a intensidade e pelos fundamentos característicos da visão patrimonialista.

O fundamento máximo para a proteção da propriedade é, conforme mencionado, a defesa do mínimo necessário à sobrevivência digna, implicando em dizer que os direitos do proprietário não são absolutos e devem atender a um propósito que respeite os anseios da comunidade.

Quando se fala de patrimônio mínimo, não se quer afirmar que o Estado deve reduzir o contribuinte a uma situação de quase insolvência, permitindo-lhe apenas a subsistência em condições precárias. Essa noção de subsistência deve ser alargada, envolvendo a fruição de todos os direitos fundamentais, inclusive aqueles de caráter prestacional, cujo fornecimento compete, ainda que em caráter subsidiário, ao Estado.

Sarlet<sup>134</sup> destaca a diferença entre um mínimo existencial “fisiológico” – relacionado às condições necessárias para uma vida digna – e um mínimo existencial “sociocultural”, envolvendo a promoção do princípio da igualdade e pressupondo a fruição de mais direitos, obviamente, aqueles identificados como direitos econômicos, sociais e culturais. Dessa forma, existiriam dois patamares mínimos de existência digna: um envolvendo as condições de manutenção da vida e outro, mais amplo, em que o indivíduo tem asseguradas as condições não só para viver, mas também para exercer plenamente sua liberdade e suas potencialidades. Ambos os patamares podem ser identificados como o mínimo existencial a depender do alcance conferido a esse conceito, o qual, conforme visto, pode envolver alguns direitos mais

---

<sup>133</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 50-52.

<sup>134</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. **Direitos fundamentais & Justiça**, Porto Alegre, n. 1, p. 171-213, out./dez. 2007.

básicos ou um rol mais amplo de direitos, inclusive a serem prestados mediante a execução de políticas públicas. O mencionado autor alerta para o perigo de se reduzir o conceito de mínimo existencial ao aspecto meramente fisiológico, o que seria incompatível com o atual alcance do princípio da dignidade da pessoa humana.

No mesmo sentido, Barroso<sup>135</sup> afirma que o mínimo existencial “corresponde às condições elementares de educação, saúde e renda que permitam, em uma determinada sociedade, o acesso aos valores civilizatórios e a participação esclarecida no processo político e no debate público”. Assim, o mínimo existencial representaria o núcleo inafastável a ser observado a fim de prestigiar a dignidade da pessoa humana. Já que esta última não é mensurável, pode ser assegurada a partir da fruição do mínimo existencial, o qual Sarlet, de maneira acertada, identifica com os direitos necessários à sobrevivência e também ao desenvolvimento das potencialidades do ser humano.

A noção de mínimo existencial, portanto, é íntima aos direitos econômicos, sociais e culturais, tais como o direito de acesso à educação, à saúde, dentre outros. A dificuldade reside em determinar quais direitos devem ser associados ao mínimo existencial e o grau de fruição pelos indivíduos. Barroso, citado logo acima, indica apenas condições elementares de educação, saúde e renda como necessárias ao mínimo existencial, porém esse rol pode ser expandido para incluir outros direitos, tais como o direito a um meio ambiente equilibrado, a transporte, a moradia, dentre outros.

Ademais, mesmo que haja consenso sobre quais direitos devem integrar o mínimo existencial, ainda resta definir qual o nível de fruição, especialmente quanto àqueles consistentes em prestações ofertadas pelo Poder Público. Apenas a título de exemplo, ao ser incluída a moradia entre as condições elementares mencionadas por Barroso, permanece a dúvida: o Estado deveria arcar com os custos integrais da moradia a todos os indivíduos? Seria mais adequado intervir apenas de forma indireta, através de subsídios parciais ou facilidades creditícias? Os beneficiários dessas políticas seriam todos os cidadãos ou apenas aqueles de baixa renda?

O ponto de partida para responder tais perguntas é a Constituição, eis que lá está delineado o projeto de sociedade a ser construído, bem como quais as condições elementares a serem asseguradas a todos. Sendo assim, a partir do rol de direitos econômicos, sociais e culturais contidos na Constituição têm-se quais as condições elementares a serem associadas

---

<sup>135</sup> BARROSO, Luís Roberto. Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial. **RPGE**, Porto Alegre, v. 31, n. 66, p. 89-114, jul./dez.2007.

ao mínimo existencial no caso brasileiro. Até que sobrevenha outra ordem constitucional, são aqueles os direitos cuja fruição deve ser garantida a todos, significando que são inadequadas quaisquer interpretações visando excluí-los do conceito de mínimo existencial.

Uma vez definido que o mínimo existencial, no caso brasileiro, se identifica com os direitos sociais, econômicos e culturais trazidos na Constituição da República de 1988, permanece o desafio de estabelecer o nível de fruição de cada um deles em relação a cada grupo de indivíduos. A menção a grupos é necessária, na medida em que a situação dos indivíduos pode variar, sendo necessário tratamento diferenciado a fim de atenuar ou eliminar desigualdades, como ocorre nas políticas afirmativas de ingresso no ensino superior e no tratamento tributário mais favorável a pequenos empresários. Quanto ao nível de fruição, sua definição deve ser realizada nas leis e demais atos infralegais, atos normativos em que são indicados os beneficiários das políticas públicas e quais prestações estes podem exigir do Estado.

Um problema surge quando se discute o financiamento das políticas públicas associadas a esses direitos, especialmente porque essas prestações são oferecidas, a título gratuito ou subsidiado, para os desfavorecidos social ou economicamente. O Estado, pois, tem de arrecadar recursos para custear essas políticas e utiliza a tributação como forma de coagir os indivíduos a serem solidários, ou seja, mesmo aqueles que não concordam em se doar para a sociedade são chamados a fazê-lo através do pagamento de tributos, que irão financiar os serviços estatais prestados para si e para toda a coletividade, mesmo para os que nada contribuíram por insuficiência financeira.

Sendo assim, “[...] o patrimônio individual não é apenas fruto das oportunidades individuais, mas algo que é antes definido pelo coletivo, dotado de um sentido social<sup>136</sup>”, reforçando a afirmação de Holmes e Sustain, de que a propriedade é criada pelo Estado, o que em uma ordem democrática implica que a regulação desse instituto é – ou pelo menos deveria ser – o resultado de uma construção coletiva, realizada pelos membros da sociedade por intermédio de seus representantes. Não se pode esquecer, também, a contribuição de Murphy e Nagel, quando defendem que, por serem cooriginários à propriedade, os tributos participam da regulação do patrimônio individual em pé de igualdade com os direitos de propriedade, não constituindo um elemento invasor, introduzido posteriormente de maneira a constranger o acervo de bens dos proprietários.

---

<sup>136</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 39.

Tanto as normas relativas à tributação quanto aquelas que definem os poderes do proprietário – como estes são adquiridos e a qual objetivo se prestam– fazem parte do mesmo ordenamento jurídico. Para fins didáticos, o direito é dividido em áreas, cabendo ao direito civil e demais ramos do direito privado dizerem como a riqueza circulará, ao passo que o direito tributário informa como ela será redistribuída<sup>137</sup>.

A nota característica em ambos os casos é a ênfase na propriedade, ou seja, o direito tributário cuida da relação entre sociedade e propriedade, ficando o Estado como mediador. Já o direito civil cuidaria dos vínculos entre o bem e o seu proprietário, apenas de maneira indireta fazendo surgir vínculo entre os demais indivíduos e o bem, contudo, nesse último caso, criando um dever de não interferir na propriedade de referido bem, além, é claro, de impor ao titular do direito de propriedade que utilize o bem em proveito da sociedade.

Haveria, portanto, uma interação entre as normas tributárias e as normas de direito civil, ambas possuindo assento em sede constitucional. Aquelas primeiras atribuem competência aos entes tributantes para instituir tributos enquanto as últimas asseguram ao indivíduo o direito de ser proprietário, trazendo consigo também os deveres inerentes a tal condição.

A interação entre os preceitos tributários e civis não é predefinida, mas construída de maneira contínua e em vários momentos diferentes, ocorrendo quando o legislador exerce o poder de instituir e regular a exigência de tributos; quando o administrador fiscaliza e efetua o lançamento dessa receita; e, não menos importante, quando o Poder Judiciário é chamado a decidir sobre a regularidade na criação e cobrança dos tributos. A resolução desse embate é determinada e determinante da carga tributária suportada por cada indivíduo e por toda a coletividade.

Existem no próprio ordenamento patamares quantitativos máximos para a atividade tributária, tendo sido mencionados os vários dispositivos da Constituição que estabelecem limitação ao valor dos tributos, especialmente impostos. Além desse limite com referência ao valor dos tributos, também existe proteção legal que leva em consideração o patrimônio do devedor, como, por exemplo, o artigo 649 do Código de Processo Civil (Lei Federal nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), com seu rol bastante extenso de bens tidos como impenhoráveis, os quais não se sujeitam a execução. São impenhoráveis as verbas de cunho alimentar, os bens móveis necessários ao exercício de qualquer profissão, a pequena propriedade rural trabalhada pela família, entre outros tipos de bens lá indicados.

---

<sup>137</sup> LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 95.

O motivo a embasar esse dispositivo da legislação processual é proteger as rendas e bens necessários à subsistência do devedor, podendo ser usado também como parâmetro na definição de um patrimônio mínimo, a ser protegido da tributação. Entretanto, referida impenhorabilidade é discutida e reconhecida em procedimentos executivos, implicando que o devedor será demandado e, apenas depois de configurada sua inadimplência, é que irá se utilizar da impenhorabilidade.

Esse instituto de cunho processual não tem o condão de prevenir a propositura de cobranças confiscatórias ou extinguir previamente o débito, mas uma vez proposta a execução, caso não se encontre outros bens além daqueles gravados com a cláusula da impenhorabilidade, o procedimento executivo ficará paralisado aguardando a localização de novos bens. Nos termos do artigo 40 da Lei de Execução Fiscal (Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), essa suspensão processual tem um prazo máximo que, uma vez expirado, implicará na ocorrência da prescrição intercorrente, extinguindo o próprio crédito público. A proteção processual terminaria por livrar o contribuinte da tributação ameaçadora do patrimônio mínimo assegurado ao devedor.

Esse dispositivo do Código de Processo Civil faz eco à Declaração Universal dos Direitos Humanos, quando esta afirma em seu artigo 25, item 1, que

Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência fora de seu controle<sup>138</sup>.

Com isso, a mencionada Declaração delinea os contornos da noção de patrimônio mínimo, incluindo até mesmo os direitos prestacionais a serem concretizados mediante políticas públicas de cunho social. Por sua vez, o princípio que veda a tributação com efeito de confisco auxilia na proteção a esses bens e direitos essenciais e que constituem o patrimônio mínimo da pessoa humana.

---

<sup>138</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. [S.l.], 1948. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2014.

### 3.3 Aplicação Hermeneuticamente Adequada do Princípio que Veda a Tributação com Efeito de Confisco

A concretização de princípios se afigura difícil ainda por conta do imaginário dos juristas, que permanece fortemente influenciado pela Escola da Exegese e a “miragem da codificação”, crença de que existiria sempre “uma regra para cada caso<sup>139</sup>”. Dessa forma, mesmo diante de uma Constituição dotada de supremacia e de normatividade, seriam necessários atos legais e infralegais para que os dispositivos constitucionais fossem concretizados.

Aposta-se, portanto, no poder regulamentar do legislador, partindo da falsa premissa de que a lei em sentido estrito é que irá concretizar o direito, negando força normativa à Constituição e esquecendo o § 1º do seu artigo 5º, que determina a aplicação imediata das normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais, ou seja, não exige de tais normas a atividade regulamentadora do legislador como condição de eficácia.

O esquema subsuntivo tão em voga no período das codificações não é mais suficiente, pois atualmente se reconhece que para atingir os objetivos da democracia o direito não pode ser tido como algo imposto pelo Estado e relevado pelos intérpretes, notadamente os juízes, mas sim construído a partir da intersubjetividade dos envolvidos – magistrados, inclusive – e tendo como paradigma o projeto de sociedade contido no texto constitucional, revelador dos anseios da coletividade.

A tentativa de superação dos problemas do modelo jurídico anterior (subsuntivo e positivista) levou à valorização do papel da Constituição como centro irradiador de valores para todo o sistema, inclusive de maneira direta, em contraposição à visão tradicional, que aposta na regulamentação como condição de efetividade para as denominadas normas meramente programáticas.

Não há possibilidade de criação de uma regra geral abstrata para identificação de todos os casos de confisco, já que de acordo com o paradigma hermenêutico não há uma tributação confiscatória “em essência”, dissociada dos casos concretos. A vedação à tributação com efeito de confisco se apresenta como princípio jurídico presente na Constituição, sendo efetivado quando se ameaça a possibilidade de subsistência do contribuinte, implicando que nem toda tributação irregular implica confisco.

---

<sup>139</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1995.p. 121



Empregando a noção de coerência narrativa, é possível reconhecer casos concretos em que o confisco ocorreu e, a partir dos elementos de tais casos, perceber o sentido atribuído à tributação confiscatória pelos intérpretes, ao mesmo tempo, propondo como deve ser aplicação desse princípio, mas nunca antecipando a decisão, mediante a criação de fórmulas supostamente objetivas. O confisco no âmbito tributário ocorre, portanto, quando o valor exigido pelo Estado compromete o mínimo existencial ou patrimônio mínimo do contribuinte, impedindo-lhe de gozar de um padrão de vida digno para si e sua família.

Deve ser feita uma avaliação da carga tributária e a aferição, no caso concreto, se houve ou não tributação com efeito confiscatório. Importante ressaltar a menção ao caso concreto, o que denota a necessidade do contribuinte demonstrar, durante a fase processual de dilação probatória – cuja análise mais detida foge do âmbito do presente estudo – a ocorrência de tributação excessiva, que levará à sua insubsistência ou à descontinuidade de suas atividades econômicas.

Tal valor máximo para os tributos deve ser encontrado a partir da conciliação entre a solidariedade social operacionalizada pelos tributos e a proteção da propriedade do contribuinte. Dessa forma, identifica-se o patrimônio mínimo a ser protegido, a fim de que não seja violada a dignidade humana do proprietário e nem inviabilizada a arrecadação dos tributos que irão custear os serviços públicos ofertados especialmente para aqueles que menos têm e mais necessitam da atuação estatal.

Deve ser ressaltado que para aferir o caráter confiscatório de determinado tributo, na ausência de limitações explícitas na legislação, deve ser considerado o direito de propriedade, mas não em sua acepção clássica, que empresta ao seu titular poderes quase que absolutos e repele qualquer tentativa de interferência estatal. A propriedade deve ser encarada em um viés funcional, que prioriza a destinação dos bens e não dá primazia aos poderes do proprietário.

Por informar a criação e a aplicação de regras no ordenamento jurídico, bem como estabelecendo padrões de moral, de justiça e de equidade, a vedação ao confisco apresenta natureza de princípio, podendo inclusive ser conflitante com outros princípios, mas sem perder completamente a sua efetividade. Referido princípio está associado a várias regras dentro do ordenamento jurídico, notadamente aquelas que definem o aspecto quantitativo da obrigação tributária, as quais servem de limitação ao poder de tributar do Fisco, impedindo que o valor dos tributos seja fixado de maneira arbitrária pela autoridade administrativa. Caso tais regras resultem em tributação abusiva, comprometedora do mínimo existencial, podem ser reputadas ilegítimas pelo próprio princípio que veda o confisco, que seria aplicado diretamente, para retirar a validade da norma confiscatória.

A aplicação do princípio que veda o confisco deve ser realizada pelo intérprete levando em conta as condições do caso concreto, averiguando a situação peculiar do contribuinte e verificando se a exigência fiscal irá atingir o patrimônio mínimo constitucionalmente protegido. Sendo assim, não se pode de partida, estipular, ainda que jurisprudencialmente, um limite para a tributação confiscatória, salvo quando o legislador definiu previamente um patamar máximo, considerando abusivo o tributo exigido acima desse marco.

## **4 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO**

A aplicação de princípios constitucionais é envolta em intensos debates, divergindo os autores quanto ao seu conceito e à sua concretização. Entretanto, nota-se atualmente de maneira evidente uma mudança em relação às concepções tradicionais, que associavam os princípios constitucionais com os princípios gerais do direito. Os princípios gerais consistiam em máximas ou em juízos de prudência auxiliares do intérprete, chegando a gozar de tanto prestígio que foram convertidos em método de aplicação do direito.

Os princípios constitucionais, por seu turno, gozam de status muito superior aos antigos princípios gerais, na medida em que possuem força normativa e são aplicáveis sempre que for aplicada uma regra decorrente deles, podendo se falar até em princípios constitucionais sem que haja regra, o que não lhes retira a efetividade.

Dessa forma, no presente capítulo será feita uma abordagem do dispositivo que veda a tributação com efeito de confisco, para, a partir da análise de algumas situações práticas, identificar se o princípio se relaciona a alguma regra e em que termos isso ocorre. Tal averiguação permitirá estabelecer as condições de possibilidade para a aplicação do mencionado princípio constitucional.

Ainda buscando a interação entre as teorias examinadas e a prática jurídica, será feita análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para identificar como essa Corte se posiciona quanto à aplicação do princípio ora estudado, tentando identificar se há integridade e coerência nas decisões.

### **4.1 Conceito e Aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco Tributário na Doutrina**

De acordo com Horvath<sup>140</sup>, a noção de confisco difere de efeito confiscatório, identificando aquele primeiro com a retirada completa das rendas e dos bens do indivíduo, ou seja, o confisco representaria a expropriação extrema da propriedade, cuja caracterização seria bastante fácil, na medida em que bastaria confirmar a perda, para o Estado, da totalidade do patrimônio do contribuinte.

Quanto ao efeito confiscatório, termo empregado pela Constituição de 1988, seria um conceito mais abrangente, que permite o enquadramento de situações intermediárias, distintas da expropriação integral da renda e do patrimônio, mas cujos efeitos são próximos ao do

---

<sup>140</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

confisco. Dessa maneira, uma tributação elevada, ainda que não configure confisco, pode provocar efeito confiscatório e, por isso, ser considerada inconstitucional.

Prosseguindo, define melhor o que é efeito confiscatório, afirmando que “cada vez que se fuja dos contornos constitucionais no sentido de criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir como sendo, estaremos diante de exação confiscatória<sup>141</sup>”. Haveria, portanto, duas situações em que se configuraria o efeito confiscatório: se o tributo for instituído de maneira ilegítima – à revelia do processo legislativo adequado, por exemplo – ou quando, mesmo preenchidos os elementos formais, a quantia exigida do contribuinte seja excessiva.

Goldschmidt<sup>142</sup> define o confisco como a punição consistente na perda dos bens em favor do fisco, sem que haja indenização ao prejudicado. O confisco, então, estaria associado aos domínios do direito penal, marcado pelo seu caráter sancionatório. O direito tributário, por seu turno, ao dispor sobre o financiamento do Estado, assevera, conforme disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>143</sup>, que o tributo não poderá constituir sanção por ato ilícito. Portanto, conforme esse autor, o termo confisco não pode se aplicar aos tributos, eis que não constituem punição a um comportamento do contribuinte.

Por isso a Constituição veda a tributação “com efeito de confisco”, ou seja, mesmo admitindo-se a incompatibilidade entre confisco e tributo, ainda assim os valores cobrados pela Fazenda Pública podem assumir um efeito análogo ao confisco, o que é proibido pelo texto constitucional.

O efeito de confisco abrangeria, assim, a erradicação total da propriedade e também a sua supressão parcial, mediante uma tributação irrazoável ou exagerada que não chega a dizimar os bens do contribuinte, mas equivale igualmente a uma penalidade.

As abordagens dos dois autores mencionados acima, apesar de próximas em suas conclusões, partem de premissas diferentes, entendendo Goldschmidt que, a rigor, não existiria o confisco tributário, mas sim a tributação com efeito de confisco, enquanto Horvath entende o efeito confiscatório como uma modalidade mais branda de confisco, que não chega a absorver a totalidade do patrimônio, mas de qualquer maneira inviabiliza a subsistência do contribuinte.

---

<sup>141</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 50.

<sup>142</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

<sup>143</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 13 out. 2014.

Tal diferenciação se mostra irrelevante para os fins do presente estudo, bastando ressaltar que ambos concordam que, mesmo não havendo a absorção integral dos bens do indivíduo, ainda assim estaria configurado o efeito confiscatório, situação repelida pela Constituição.

Para aferição do efeito confiscatório, Horvath destaca a importância da utilização da razoabilidade e da proporcionalidade, mencionando a opinião de vários autores sobre o tema da ponderação de princípios, reafirmando que a tributação confiscatória é aquela que inviabiliza financeiramente o contribuinte e que os critérios para identificação do confisco no caso concreto, considerando-se “as condições de tempo e de lugar, e os fins econômicos e sociais de cada tributo”<sup>144</sup>.

Sobre as multas e com base em juízo de razoabilidade, entende como confiscatória uma multa equivalente a 300% (trezentos por cento) do valor do tributo que o contribuinte deixou de recolher, apesar de reconhecer a dificuldade em fixar por lei, de antemão, um patamar para identificar o efeito de confisco.

Concorda-se com esse autor, no ponto em que atribui caráter decisivo às peculiaridades do caso concreto, as quais devem ser confrontadas com o contexto histórico e social, até porque se revela arbitrária a aplicação descontextualizada do direito. Por outro lado, o estabelecimento de patamares universais e pré-fixados para a identificação do caráter confiscatório é problemática, pois admite que é possível estabelecer padrões abstratos de julgamento, fenômeno raro, apesar de ter sido realizada na Argentina, conforme notícia Ricardo Lobo Torres:

Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória<sup>145</sup>.

Deve ser vista com cautela a posição acima transcrita, quando destaca o protagonismo judicial na aferição do efeito confiscatório, pois a aplicação de referido dispositivo constitucional não pode se basear unicamente no “prudente critério” do juiz, ainda que seja inegável que a interpretação/aplicação do direito deva ser razoável. A razoabilidade é também destacada por Sacha Coelho, quando aduz que

---

<sup>144</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 60.

<sup>145</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 56.

[...] o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis [...] ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Nesse sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade na tributação<sup>146</sup>.

Mesmo sendo apontada como sinônimo de não-confisco, a razoabilidade não resolve o problema da indeterminação do dispositivo em questão, exceto em situações-limite, em que a abusividade da tributação é patente:

De evidência que qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação do confisco. Porém, o difícil é detectarmos os limites. Haverá sempre uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo. [...] Intricado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso<sup>147</sup>.

Exemplificando ainda as dificuldades na aplicação da vedação ao confisco, há a posição de Berti, para quem o princípio que veda o confisco teria sentido genérico, muito amplo, visando proteger o direito de propriedade, mas obtendo aplicação segura somente em casos extremos.

Afirma que é confiscatória uma tributação de 50% a título de imposto de renda, mesmo recaindo sobre um contribuinte cuja renda seja bem superior à média; enquanto, em outro exemplo, agora tratando de uma alíquota de 10% de imposto de renda sobre uma pessoa com renda inferior à média, o autor diz “não restar dúvidas sobre o fato de tratar-se de tributo absolutamente não confiscatório”<sup>148</sup>.

Contudo, existiriam patamares intermediários em que é difícil definir parâmetros para aferir o caráter confiscatório, reconhecendo o autor que, nesses casos,

A interpretação e definição de tal dúvida pode variar dependendo do agente responsável pela leitura e aplicação do dispositivo, conforme o período no qual seja feita a avaliação, conforme a situação do contribuinte referenciado, conforme o próprio contexto político, econômico e social vivenciado. [...] Trata-se de uma disposição principiológica e auto-aplicável, pelo que não é

---

<sup>146</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 253.

<sup>147</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p.101-102.

<sup>148</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 171.

simples previsão programática instituída pelo constituinte como mera ‘carta de intenções’ ou ‘conto de fadas’.<sup>149</sup>

No tocante aos impostos sobre a renda e o patrimônio, afirma ser possível emprestar-lhes caráter extrafiscal, propondo uma interpretação “flexível” do princípio que veda o confisco. Ou seja, entende que os impostos sobre renda e patrimônio estão abrangidos pelo princípio que veda o confisco, mas diz que “a extrafiscalidade demanda uma certa discricionariedade dos órgãos do governo no sentido de desenharem o aspecto quantitativo da hipótese de incidência com base em juízos de conveniência e oportunidade<sup>150</sup>”

O autor acerta quando reconhece as dificuldades na aplicação do dispositivo ora analisado e quando denuncia o equívoco em tratá-lo como mera norma programática, carente de efetividade. Entretanto, é clara a sua aposta na discricionariedade do intérprete, pois admite que cada agente que for aplicar o preceito poderá interpretá-lo de maneira distinta, abrindo a possibilidade para juízos de conveniência e oportunidade.

Berti afirma que o Poder Judiciário, ao ser provocado, deve apreciar o pedido do contribuinte quanto à existência ou não de confisco tributário, mesmo ante a inexistência de “critérios objetivos estabelecidos na Constituição ou na lei ordinária”.

De outra maneira não poderia ser, tanto pelo fato de vigorar no sistema processual brasileiro o dever do Poder Judiciário julgar todas as demandas que lhe são postas, quanto porque à Constituição deve ser dada a máxima efetividade, mesmo no tocante aos dispositivos cuja concretização seja mais difícil por ausência de parâmetros normativos mais detalhados, geralmente presentes na regulamentação por meio de lei.

Sem dar maiores detalhes, Berti propõe uma interpretação sistemática, utilizando um juízo de ponderação com base nas posições de Dworkin e Alexy, que leve em conta o direito de propriedade, o mínimo existencial e a dicotomia entre interesses individuais e coletivos.

Embora o autor acerte na importância da relação entre direito de propriedade e mínimo existencial, juízos de ponderação podem levar a soluções incompatíveis com o Estado Democrático de Direito, na medida em que fundamentadas na discricionariedade do intérprete, que deve atribuir os pesos para o balanceamento dos princípios em aparente conflito.

Ademais, de acordo com a teoria tradicional em matéria de direito de propriedade, este constitui quase um direito absoluto, representando uma extensão da personalidade do seu titular, posição não incluída na noção de Estado Democrático de Direito, especialmente nos

---

<sup>149</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade e não confisco. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 172.

<sup>150</sup> *Ibid.*, p. 179.

moldes definidos pela Constituição brasileira de 1988, conforme análise empreendida no capítulo anterior. Com isso, é inegável a importância do direito de propriedade e ele deve ser considerado na definição do que seja confisco, entretanto deve-se ter em mente a noção de propriedade associada ao Estado Democrático de Direito e seu caráter funcional, voltado aos interesses do proprietário, mas, também, aos anseios da sociedade.

#### 4.1.1 Aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco Quanto às Espécies de Tributos

A aplicação do princípio que veda a tributação confiscatória assegura ao contribuinte a proteção ao mínimo existencial, imprescindível para uma vida digna. Entretanto, dependendo do tipo de tributo cobrado, o patrimônio do contribuinte pode ser afetado de maneiras distintas. A Constituição de 1988 trouxe inovações no campo tributário, caracterizando-se por uma descrição minuciosa dos tributos que podem ser instituídos por cada ente tributante, dando a entender que a tarefa de criar tributos deve ser realizada de maneira restritiva.

Esses tributos enumerados no texto constitucional são classificados das mais diversas maneiras, debate que foge aos limites do presente trabalho. Tradicionalmente, os tributos eram divididos apenas em impostos, taxas e contribuições de melhoria, categorias presentes na redação original do Código Tributário Nacional e que se diferenciam a partir do fato gerador ou, mais precisamente, da hipótese de incidência. Independentemente da classificação adotada, o traço comum a todas as espécies tributárias é o dever de obediência ao princípio que veda o confisco, entretanto, a Constituição vai além, chegando a fornecer expressos limites para a criação e cobrança de alguns tributos.

Os impostos têm como fato gerador uma situação independente de atuação estatal, significando que os contribuintes estão obrigados a adimplir a obrigação de pagar quantia certa sem que possam exigir contraprestação específica por parte do Estado. As taxas, por sua vez, decorrem do exercício do poder de polícia ou de serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte. Poder de polícia é a disciplina ou limitação de liberdade, interesse ou direito, realizada pela Administração Pública, em razão de interesse público relativo à ordem, à higiene, ao exercício de atividades econômicas dependentes de autorização ou concessão pública, dentre outros. Um serviço público específico é aquele que pode ser destacado em unidades autônomas, passíveis de aferição; e é divisível quando pode ser utilizado separadamente por cada um de seus usuários. Dessa forma, pode-se afirmar que



[...] se as *atividades gerais* do Estado devem ser financiadas com os *impostos*, arrecadados de toda a coletividade, há outras atividades estatais que, dada sua *divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou grupo de indivíduos determinável*, podem (e, numa perspectiva de justiça fiscal, *devem*) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem. A implementação dessa ideia levou à criação, a par dos *impostos*, de outras espécies de tributo (de que as taxas são o exemplo mais expressivo), que se diferenciam pela circunstância de se atrelarem a determinadas manifestações de *atuação estatal*, que condicionam e legitimam tais exações (grifo do autor)<sup>151</sup>.

Assim, os impostos se prestam a financiar os serviços públicos postos à disposição de toda a sociedade, enquanto as taxas remuneram a ação fiscalizadora por parte do Poder Público e, ainda, a atuação estatal naquelas situações em que o receptor é identificado e pode ser mensurada quantitativamente a utilidade recebida.

Os impostos incidem sobre o patrimônio, a renda ou o valor do serviço prestado, fenômenos de origem econômica cuja expressão em pecúnia servirá de referência para o cálculo da quantia devida pelo contribuinte. Tais fenômenos são verdadeiros “signos presuntivos de riqueza<sup>152</sup>”, que permitem ao Estado identificar quais pessoas podem contribuir e em que patamar.

Contudo, em virtude do princípio que veda o confisco, a Fazenda Pública não pode absorver tais bens de maneira a inviabilizar a subsistência do contribuinte ou a continuidade de suas atividades. Dessa forma, esse princípio funciona como um obstáculo à fixação de alíquotas abusivas, especialmente porque o valor dos impostos pode variar muito a depender do ente tributante. A fim de restringir a liberdade dos entes tributantes em fixar alíquotas e também visando combater a guerra fiscal mencionada no primeiro capítulo, a Constituição possui dispositivos que preveem a fixação de alíquotas máximas ou mínimas para alguns impostos. Conforme visto, tais dispositivos terminam por funcionar como regras associadas ao princípio da vedação ao confisco, que auxiliam na sua concretização.

Além disso, os impostos podem assumir finalidades extrafiscais, ou seja, distintas da intenção meramente arrecadatória. Nesse viés, os impostos funcionam como ferramenta de intervenção na economia, estimulando ou desencorajando determinados comportamentos do contribuinte, de acordo com o sentido da política fiscal e econômica elaborada pelo Poder Público. Em uma situação hipotética, caso a produção nacional de carne bovina seja majoritariamente destinada a outros países e ocorra um desabastecimento, o Governo poderá

---

<sup>151</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 31.

<sup>152</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

e elevar a alíquota do imposto de exportação, tornando desvantajosa a venda no mercado internacional e eventualmente minorando o problema da escassez desse produto.

A extrafiscalidade aplicada aos impostos torna mais difícil a definição do nível de tributação que configura o confisco, já que uma vez utilizada essa técnica, o tributo deixa de ser uma mera repartição dos custos estatais e passa a atuar como vetor de condutas. Apesar de isso conceder uma margem maior de flexibilidade na fixação do aspecto quantitativo do tributo – o valor cobrado não estaria submetido à capacidade contributiva – é fora de dúvida que a extrafiscalidade, fenômeno mais recorrente nos impostos, não leva à inefetividade do princípio que veda a confiscatoriedade. Assim, a extrafiscalidade deve ser utilizada de maneira restrita, nas situações indicadas pela Constituição, mas sem denotar um caráter punitivo, comprometedor da subsistência do contribuinte<sup>153</sup>.

Em relação às taxas, seu valor não é fixado levando em consideração a capacidade contributiva, mas sim o custo da atuação estatal, quer se trate de serviço público ou de poder de polícia. Dessa forma, para que se chegue ao valor máximo cobrado a título de taxa, deve-se dividir o orçamento do órgão realizador do serviço público ou titular do poder de polícia pelo número de pessoas atendidas, já que essa espécie tributária visa apenas ressarcir as despesas estatais, possuindo nítida natureza de contraprestação. O valor da taxa não poderá superar o produto dessa divisão, pois terminaria refletindo o patamar de renda ou patrimônio do contribuinte, conferindo à taxa uma natureza de imposto.

Além de ser limitado pelo custo do serviço, o valor da taxa não poderá ser excessivo a ponto de comprometer a sobrevivência do contribuinte. Ou seja, o Estado, ao exercer seu poder de fiscalização ou ao prestar serviços públicos remunerados por taxas, também se sujeitará a esse outro limite, relacionado ao princípio que veda o confisco na tributação e protege o mínimo existencial.

O empréstimo compulsório, por seu turno, consiste em “um ingresso de recursos *temporário* nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta pra o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada”. De acordo com o artigo 148 da Constituição, somente a União poderá instituí-los, para fazer frente a despesas extraordinárias, causadas por calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, então, para realizar investimento público urgente e de relevante interesse nacional. Em relação a essa espécie tributária a Constituição e o Código Tributário Nacional não fornecem parâmetros para a base de cálculo ou a alíquota, deixando a lei instituidora livre para fixá-las. O limite para tal lei, como é

---

<sup>153</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

óbvio, será o princípio que veda a tributação com efeito confiscatório, em aplicação direta, sem que seja necessária nenhuma regra intermediária.

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado em decorrência da valorização imobiliária ocasionada por obra pública. O artigo 145, inciso III, da Constituição Federal não fornece maiores detalhes sobre essa espécie tributária, cabendo ao Código Tributário Nacional estipular que a contribuição de melhoria terá “como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado<sup>154</sup>”. Percebe-se, pois, que as normas gerais em matéria de direito tributário apontam o valor máximo que pode ser exigido na cobrança da contribuição de melhoria, significando que a desobediência aos limites mencionados implicará em tributação com efeito de confisco.

Existem outras contribuições previstas na Constituição, tais como as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, as contribuições previdenciárias e a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. Tais espécies não se confundem com as contribuições de melhoria – já que não dizem respeito a uma obra pública nem a valorização imobiliária – e nem com o empréstimo compulsório – pois não implicam ressarcimento dos recursos absorvidos dos contribuintes. Possuem semelhanças com os impostos, na medida em que algumas incidem sobre o faturamento, outras sobre a folha de salários ou, ainda, sobre o preço de mercadorias, grandezas próximas às noções de renda ou de patrimônio. Dissociam-se dos impostos, contudo, uma vez que o fruto da arrecadação possui vinculação a uma finalidade específica. Algumas dessas contribuições possuem valor fixo, à semelhança das taxas, porém, não remuneram o exercício do poder de polícia ou algum serviço público, impedindo sua caracterização dentro da mencionada espécie tributária.

Na verdade, tais contribuições representam um híbrido entre os impostos e as taxas, não se ajustando, entretanto, a nenhuma dessas duas espécies. Para a análise ora empreendida, sobre o princípio da vedação ao confisco, é bastante reafirmar as conclusões referentes às taxas e aos impostos, de que o mínimo existencial deve ser respeitado, já que a Constituição não impõe de maneira explícita nenhum limite máximo para tais contribuições.

O princípio que veda o confisco, portanto, aplica-se indistintamente a todos os tributos, sendo irrelevantes as classificações realizadas pela lei ou pela jurisprudência. Uma

---

<sup>154</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 15 out. 2014.

prestação jurídica de natureza tributária necessariamente deverá respeitar o mínimo existencial do contribuinte.

#### 4.1.2 Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco Tributário

A partir das considerações sobre a vedação ao confisco tributário, estabeleceu-se que se trata de um princípio constitucional que decorre de um sistema de direitos e garantias para o contribuinte, tendo como finalidade proteger o mínimo existencial necessário para uma vida digna. Frequentemente, o princípio da vedação ao confisco é associado ao princípio da capacidade contributiva, este último também previsto em sede constitucional, cuja finalidade envolve ajustar o valor do tributo às peculiaridades dos sujeitos passivos. Dessa forma, cabe verificar de que maneira essa interação ocorre e se há, de fato, uma distinção entre os princípios.

A Constituição, a bem da verdade, não utiliza a expressão capacidade contributiva, mencionando a capacidade econômica como critério de graduação dos impostos na seção que trata dos princípios gerais em matéria de tributação:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte<sup>155</sup>.

Considerando haver diferença entre os termos, capacidade econômica seria uma noção mais ampla, que corresponderia à integralidade dos rendimentos do contribuinte, ignorando a (in)suficiência de tal renda para sua subsistência. A capacidade contributiva, por sua vez, seria apenas a parte dos rendimentos que remanesce após arcar com os custos para a subsistência do contribuinte e de seus dependentes. Em outras palavras, a capacidade contributiva somente existiria a partir do atendimento das necessidades materiais básicas, constituindo, assim, uma imunidade sobre o mínimo existencial. Sendo assim, quando a Constituição fala em capacidade econômica, na verdade, queria dizer capacidade contributiva<sup>156</sup>.

<sup>155</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 07 jun. 2014.

<sup>156</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Por outro lado, os termos podem ser tomados como sinônimos, definindo-se a capacidade contributiva/econômica como o rateio equitativo das despesas públicas, atribuindo a cada indivíduo um encargo tributário equivalente às suas possibilidades financeiras. Nessa visão, a capacidade contributiva estaria mais associada a uma noção de justiça tributária, de repartição equânime dos encargos sociais, não se identificando com o mínimo existencial<sup>157</sup>.

Pode-se afirmar que a capacidade contributiva traduz a ideia de que o contribuinte deve colaborar com as despesas estatais de acordo com suas possibilidades financeiras, entendimento também esposado por Baleeiro<sup>158</sup>:

[...] a capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define 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 do patrimônio. [...] De fato, a capacidade econômica é pressuposto do princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco, de sentido amplo, vazado em termos absolutos e garantidor do direito de propriedade e de seus acréscimos.

Concorda-se que o mínimo existencial, enquanto necessário para a subsistência, não revela capacidade econômica para arcar com as despesas estatais, motivo pelo qual não devem incidir tributos sobre ele. Porém, a afirmação de que a capacidade contributiva somente seria encontrada depois de se deduzir o mínimo existencial e mais os gastos pertinentes “à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio” do contribuinte levanta uma dúvida: qual seria o patamar desses gastos?

Certamente que tais despesas são diretamente relacionadas ao nível de renda e patrimônio de titularidade do contribuinte ou que ele espera alcançar. Caso se entenda que a capacidade contributiva somente se apresentaria uma vez assegurado o mínimo existencial e depois de o contribuinte amealhar renda e patrimônio, restaria pequena – ou nenhuma – disponibilidade financeira a ser arrecadada.

Regina Helena Costa, por sua vez, entende que a capacidade contributiva se apresenta em uma acepção objetiva e em outra subjetiva. No sentido objetivo, tem-se capacidade contributiva

---

<sup>157</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134-135

<sup>158</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 537.

[...] quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial<sup>159</sup>.

Em seu viés objetivo, portanto, a verificação da capacidade contributiva permite identificar aqueles fatos econômicos que demonstram a existência de algum nível riqueza por parte de um indivíduo. Tais fatos podem ser, por exemplo, a propriedade de bens ou o recebimento de renda, os quais genericamente considerados permitem concluir que o eventual proprietário ou o beneficiário da renda gozam de disponibilidade econômica e podem ser chamados a contribuir com o rateio das despesas públicas. Ou seja, no aspecto objetivo, não se indaga ainda da situação peculiar de um contribuinte específico, mas apenas de que atos, genericamente considerados, podem externar a capacidade de contribuir.

De acordo com a mesma autora, em seu sentido subjetivo, a capacidade contributiva exprime a possibilidade de um sujeito passivo determinado arcar com a tributação, ou seja, aqui o enfoque não é mais um fato econômico genérico, mas a situação específica de cada contribuinte, individualmente considerado.

Os autores, a exemplo de Baleeiro, quando abordam o tema da capacidade contributiva, fazem-no somente em relação ao aspecto subjetivo, confrontando a situação financeira do contribuinte com a quantia exigida pelo Fisco. Essa análise é cheia de incertezas, a exemplo do que ocorre com o princípio da vedação ao confisco, pois não há um padrão universal legalmente estabelecido que defina como será aferida a capacidade contributiva de cada membro da sociedade.

Um padrão universal de aplicação definido quantitativamente em lei constitui uma quimera, especialmente no atual momento do constitucionalismo, caracterizado pelas cláusulas compromissórias e pelo debate na arena pública dos diversos grupos de interesses com suas agendas políticas peculiares. Nesse cenário, as normas jurídicas, notadamente os princípios, vão assumir em um primeiro momento contornos vagos ou imprecisos, pois definem rumos, mas não chegam a regular as condutas de maneira detalhada. Caberá ao intérprete aplicar a norma ao caso concreto e dissipar eventuais vaguezas, de toda forma respeitando a integridade do direito.

---

<sup>159</sup> COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista CEJ/Conselho da Justiça Federal**, Brasília, DF, v. 7, n. 22 jul./set. 2003. Conferência proferida no Seminário sobre a Reforma Tributária, realizado pelo Centro de Estudos Judiciários em março de 2003, Seção Judiciária do Ceará Justiça Federal, Fortaleza, CE. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/560/740>>. Acesso em: 07 nov. 2014.

Ausente esse padrão universal, a aplicação do princípio da capacidade contributiva depende da análise do caso concreto, comparando a situação financeira de determinado contribuinte com outros em situação análoga para verificar se aquele indivíduo deveria arcar com ônus maior ou menor. Seriam empregados como referenciais: a renda do contribuinte, descontado, obviamente, o mínimo existencial; e também deve ser conferido se o valor cobrado desse contribuinte é equivalente ao que se exige de outros indivíduos com mesma disponibilidade financeira. Dessa forma, contempla-se a noção de que o mínimo existencial deve ser respeitado e, ao mesmo tempo, é prestigiada a isonomia, sendo esta o fundamento da capacidade contributiva.

Concorda-se com Horvath quando afirma que “o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva<sup>160</sup>”, constatando-se a existência de uma proximidade entre esses princípios, mas sem concluir pela identidade de conceitos. A capacidade contributiva é um critério permanente de justiça na tributação, visando concretizar efetivamente a igualdade material, no sentido de que os iguais contribuam no mesmo patamar e os desiguais arquem com valores diferenciados, na medida de sua desigualdade. A vedação ao confisco, por seu turno, seria uma noção correlata, mas bem mais específica e vinculada sempre ao mínimo existencial.

Quando se está diante de uma situação de confisco, necessariamente a capacidade contributiva foi desrespeitada. Contudo, existem situações em que não há confisco e se exige mais ou menos do que o contribuinte deveria – ou poderia – pagar. A capacidade contributiva tem relação direta com a isonomia na distribuição dos custos de manutenção da sociedade, que são exigidos pelo Estado<sup>161</sup>. Aqueles que possuem maior disponibilidade de recursos devem contribuir mais do que os que têm menos, enquanto os que possuem muito pouco podem até ser dispensados de auxiliar no rateio dessas despesas, como ocorre nas situações em que há fruição de imunidade ou de isenção por hipossuficiência financeira.

A tributação confiscatória ocorre unicamente nos casos em que é demonstrada uma absorção tal do patrimônio ou da renda da pessoa, que o mínimo existencial necessário a uma vida digna é prejudicado, enquanto para violar a capacidade contributiva basta que o valor exigido do contribuinte seja desigual em relação aos demais contribuintes de situação econômica similar. Percebe-se, portanto, que o princípio da vedação ao confisco envolve o

---

<sup>160</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

<sup>161</sup> DOMINGUES, José Marcos. Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, p. 25-33, set. 2011.

respeito à própria subsistência do contribuinte, enquanto a capacidade contributiva é decorrência do princípio constitucional da isonomia.

Dessa forma, uma exigência tributária pode ser anti-isonômica e retirar recursos de determinado indivíduo mais do que seria justo, em comparação com outro indivíduo que possui a mesma capacidade econômica; contudo, essa mesma exigência tributária, violadora da capacidade contributiva, pode não atingir o mínimo existencial, ou seja, mesmo havendo um excesso na cobrança, ainda assim o contribuinte permaneceu com recursos suficientes para manter a si e seus dependentes com dignidade.

Do contrário, corre-se o risco de tornar as duas noções idênticas, implicando que quando fosse violada a capacidade contributiva, já se estaria diante de uma situação de confisco. Tanto é significativa essa diferença que em relação aos impostos e contribuições que incidem sobre a renda (receita ou faturamento) e o patrimônio se pode falar em capacidade contributiva, já que essas espécies tributárias visam arrecadar recursos para o financiamento do Estado, em montante equivalente às disponibilidades do contribuinte, reveladas de acordo com os signos presuntivos de riqueza.

Os impostos e contribuições incidentes sobre bens de consumo ou serviços, por outro lado, terminam por incidir utilizando como referência o valor da transação comercial, desconsiderando as peculiaridades do consumidor final, que irá arcar com os custos da tributação. Dessa maneira, pobres e ricos pagam o mesmo valor a título de tributo, não se levando em consideração a capacidade contributiva de cada um.

Como estratégia para minimizar essa desigualdade e evitar situações iníquas, usualmente é adotada a seletividade tributária, técnica que consiste em tributar de maneira mais ou menos gravosa determinado item, de acordo com sua essencialidade à subsistência. Com isso, produtos da cesta básica, por exemplo, recebem alíquotas mais brandas, diminuindo o seu preço ao consumidor. Mesmo com a adoção desse mecanismo, não se pode falar em aplicação da capacidade contributiva, pois a redução da tributação desses itens essenciais atinge indistintamente os ricos e os pobres, ou seja, a incidência não considera os signos presuntivos de riqueza do contribuinte.

Já em relação às taxas, a capacidade contributiva seria relevante apenas de forma muito indireta, na medida em que seu aspecto quantitativo guarda relação com o custo da atuação estatal – serviço específico e divisível ou exercício do poder de polícia – e não com os signos presuntivos de riqueza associados ao contribuinte.

A capacidade contributiva somente se manifestaria nas taxas quando se reconhecesse a sua ausência, ou seja, naqueles casos extremos em que a taxa poderia comprometer o mínimo



existencial e, por esse motivo, fosse criada uma imunidade ou uma isenção. De toda maneira, aqui se revela novamente o ponto de contato entre essas duas noções, quando a ausência de capacidade para contribuir equivale ao confisco.

#### 4.1.3 Considerações Finais sobre o Conceito e Aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco Tributário na Visão da Doutrina

A partir das opiniões reunidas, podem ser percebidas duas visões sobre a noção de confisco, relacionadas com: ausência de fundamentação constitucional para a criação e a exigência do tributo; e excesso no valor do tributo cobrado, sendo essa última a abordagem mais comum.

No sistema normativo tributário delineado na Constituição de 1988, há uma descrição minuciosa sobre as possibilidades de criação de tributos, sendo enumeradas as situações abrangidas por regras imunizantes, havendo também a indicação da parcela de competência em matéria tributária atribuída a cada ente federativo, entre outras definições. Dessa forma, caso seja desrespeitado algum dos requisitos do sistema tributário constitucional, estaria sendo criado um tributo não autorizado, o que constituiria confisco na opinião de Horvath, acima mencionada.

Quanto ao excesso no valor cobrado, todos os autores apontaram que se configura o confisco quando uma tributação irrazoável provoca a supressão total ou parcial da propriedade do contribuinte. Contudo, tal noção pode levar a uma vulgarização da noção de confisco, na medida em que toda e qualquer exigência tributária que for considerada elevada poderá configurar confisco, sem contar com as dificuldades já expostas em relação à definição do que seja razoável. O caminho para a definição do que seja confisco envolve a relação entre as noções de dignidade da pessoa humana e de mínimo existencial do contribuinte:

O dever de coerência exige que exista uma principal relação de tensão entre a competência do Poder Legislativo para instituir tributos e a dignidade humana e os direitos fundamentais de liberdade de os sujeitos passivos desenvolverem sua propriedade privada e sua iniciativa privada, em virtude da qual deve ser encontrada uma harmonia entre interesses privados e públicos na determinação da carga tributária. A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto

tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo<sup>162</sup>.

Propõe-se no presente estudo que a aplicação do dispositivo constitucional que veda a tributação com efeito de confisco somente será adequada quando for atingido o mínimo existencial do contribuinte, pois “o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência”<sup>163</sup>. Este constitui um critério mais preciso para aferição, podendo ser demonstrado pelo contribuinte na fase processual de dilação probatória que o montante de tributos cobrado termina por inviabilizar sua subsistência.

De qualquer forma, não se pode esquecer a feição redistributiva da tributação, ou seja, a análise não deve se resumir ao mínimo existencial somente do contribuinte, mas também considerar o mínimo existencial dos demais membros da sociedade, sendo esta última concepção inerente ao Estado Democrático de Direito.

Abordar a vedação ao confisco somente no ângulo do contribuinte é característico do sistema de garantias surgido com a modernidade, que buscava dar máxima autonomia ao ser humano, mas que terminou por exacerbar o individualismo e dificultar a atuação estatal no campo social. A atividade tributária deve se compatibilizar com o Estado Democrático de Direito, significando que os tributos, além de seu papel arrecadatório e de intervenção na economia, constituem condição de possibilidade para a solidariedade social, na medida em que permitem a diminuição da desigualdade.

Porém, ainda não se pode afirmar que a tributação está de acordo com o Estado Democrático de Direito, pois não há uma discussão democrática ampla sobre a carga tributária e a capacidade contributiva. Ou seja, a tributação ainda não se harmonizou completamente com o referido modelo estatal, na medida em que as garantias do contribuinte são vistas do mesmo modo que no surgimento do constitucionalismo, ou seja, enquanto limites à atuação estatal.

Ainda que tal conclusão parta de uma generalização e admita exceções pontuais – representadas por programas que estimulam a noção de cidadania tributária – é inegável que a grande massa dos contribuintes participa muito pouco na delimitação dos rumos da atividade tributária, cuja política fiscal reflete os interesses apenas dos grandes grupos econômicos, podendo-se falar em déficit democrático nesse aspecto da atuação estatal.

---

<sup>162</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 318.

<sup>163</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, v. 42, p. 69-78, 1990. Disponível em: <<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/932407/DLFE-48620.pdf/REVISTA4269.pdf>>. Acesso em: 21 jul.2014.

## **4.2 Visão do Supremo Tribunal Federal sobre o Princípio da Vedação ao Confisco Tributário**

Enquanto órgão máximo do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal exerce significativa influência sobre como decidem os juízes, especialmente tendo em vista as peculiaridades do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, que prevê tanto o controle de constitucionalidade difuso, realizado por todos os órgãos judicantes, quanto o controle concentrado, prerrogativa exclusiva da Suprema Corte.

Dessa forma, o Supremo representa o ápice do sistema de controle, atuando nas duas modalidades de controle de constitucionalidade e informando as tendências quanto à aplicação da Constituição, sem contar que nos últimos anos, na esteira de diversas reformas legislativas e de construção jurisprudencial da própria Corte, suas decisões vêm ganhando efeitos cada vez mais amplos e vinculantes.

Afigura-se oportuno, portanto, verificar o que o Supremo Tribunal Federal entende por confisco tributário e como decide sobre a aplicação desse princípio constitucional, porém sem pretensão de uma abordagem quantitativa sobre todas as decisões, analisando-se apenas os julgados cujo conteúdo é pertinente ao objeto do presente estudo, de acordo com os seguintes eixos: 1) conceito de confisco; 2) possibilidade de apreciação do princípio no controle concentrado e no controle difuso de constitucionalidade; e 3) aplicabilidade do princípio às multas.

### **4.2.1 Conceito de Confisco na Visão do Supremo Tribunal Federal**

A aplicação do princípio que veda a tributação confiscatória envolve o estabelecimento de um limite à atuação estatal, o qual, uma vez ultrapassado, tornará inconstitucional a exigência da Fazenda Pública. Conforme visto, a dificuldade se revela em delimitar quando o confisco ocorre, já que a Constituição, no inciso IV do artigo 150, não fornece parâmetros quantitativos para aferição.

Em 15/12/1993, o STF julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF que se insurgia contra alguns dispositivos da Emenda Constitucional nº 3/1993, a qual, entre outras providências, criou o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras, cuja alíquota máxima era de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), cobrada em cada lançamento a débito em contas bancárias.

No texto da Emenda foi instituída exceção ao princípio da anterioridade anual, permitindo que o imposto fosse exigido no mesmo exercício financeiro de sua criação, além

de haver previsão de cobrança em relação a pessoas ou objetos normalmente imunes, indicados no artigo 150, inciso VI, da Constituição. No tocante ao confisco tributário, foi alegado que a cobrança seria cumulativa, ou seja, incidiria sucessivas vezes, sempre que fosse realizado um lançamento a débito da conta bancária, sem que fosse descontado o valor cobrado nas operações anteriores. Por esse motivo, o contribuinte seria penalizado indevidamente, estando caracterizada a tributação com efeito confiscatório.

Em defesa da modificação realizada na Constituição, o Presidente da República e o Ministro da Fazenda prestaram informações remetendo o Parecer PGFN/CRJN nº 987/93, elaborado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, onde se afirma que

84. Quanto à suposta nódoa ao princípio da vedação de utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, caput, inciso IV, da CF/88), repete-se que as incidências do IPMF sobre os lançamentos a débito em contas bancárias, a uma alíquota máxima de vinte e cinco centésimos por cento (0,25%) sobre os valores dos lançamentos, não representam, de forma alguma, confisco de patrimônio dos contribuintes; isto porque não há de se considerar que o referido padrão de tributação seja insuportável, ou, em outras palavras, que não haja 'in casu', razoabilidade na tributação.

85. Corrobora a nossa argumentação, o seguinte entendimento do Ilustre Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO, proferido em palestra sobre os Princípios Constitucionais Tributário, publicada na 'Revista de Direito Tributário' n. 48, abril-junho de 1989, SP, Ed. Revista dos Tribunais, p. 76: 'O princípio do não confisco significa, em última análise, que a tributação não pode ser tanta que absorva a coisa ou renda, porque isso significa absorver a própria fonte da tributação. Seu eu ganho 100 milhões e devo pagar 100 milhões eu fico confiscado. Se eu tenho uma propriedade imobiliária que vale 10 milhões e o imposto é de 10 milhões, eu fico confiscado através de tributos. Na verdade, o confisco tributário significa essa absorção tributária do patrimônio ou renda'.<sup>164</sup>

A maioria dos ministros acompanhou o relator para julgar parcialmente procedente o pedido, reconhecendo a impossibilidade de criação de exceção às imunidades do artigo 150, inciso VI, da Constituição e declarando a inconstitucionalidade da cobrança do IPMF no mesmo exercício financeiro, entretanto, não entendendo ter ocorrido confisco. O STF adotou o conceito de confisco proposto na resposta do Presidente da República, que identifica a tributação com efeito de confisco somente naquelas situações em que a exigência fiscal absorve completamente a coisa ou renda tributada.

---

<sup>164</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 939-7-MC/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, DF 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346704>>. Acesso em: 29 maio 2014.

No caso, a alíquota do IPMF possuía valor diminuto, o que terminou por impedir a caracterização do confisco. Porém, a decisão produzida nesse julgamento considerou apenas o valor do tributo relativo a um único fato gerador, que levaria ao pagamento de quantia equivalente a 0,25% (vinte e cinco décimos) do depósito.

Desconsiderou-se, assim, que no cotidiano das movimentações financeiras é frequente o grande número de operações em uma mesma conta bancária, denotando a visão de que o efeito confiscatório deve ser aferido a cada lançamento tributário, sem levar em conta a carga tributária total imposta ao contribuinte, ou, até mesmo, os valores cobrados por um mesmo ente tributante. A única voz discordante em relação ao confisco foi a do ministro Marco Aurélio, ressaltando que

Há de se sopesar, também, que a Lei Complementar nº 77/93, desprezando até mesmo o conceito de ‘fato gerador’, cogita, no § 1º do artigo 5º, de algo que, na verdade, encerra confisco. Prevê a reserva, ou seja, a obrigação da entidade financeira lançar mão de valor contido na conta corrente para que sirva de reserva a uma satisfação futura do imposto que venha a ser devido. O que é isto, senão um verdadeiro confisco? O confisco também se revela quando constatamos que a ‘incidência’ se faz quanto aos investimentos em Certificado de Depósito Bancário. É sabido que esse sistema pressupõe resgates sucessivos e aí teremos a diminuição do patrimônio, com inobservância do princípio da não cumulação, porque o patrimônio do investidor será o mesmo e ocorrerão incidências sucessivas.<sup>165</sup>

Na divergência, nota-se a visão do confisco sob dois prismas: excesso no valor cobrado e enquanto abuso na sistemática de cobrança. O primeiro aspecto mencionado não representa novidade, mas a crítica formulada à retenção do valor existente em conta corrente a título de reserva para o pagamento de futuras exigências diferencia-se das noções predominantes sobre confisco, já que é indiferente ao valor e considera apenas o modo de agir da Fazenda Pública. Entretanto, a dissonância não logrou êxito e não foi reconhecido o confisco quanto a qualquer um dos dois prismas mencionados.

No RE 393.946/MG, julgado em 03/11/2004, também foi discutida a natureza confiscatória de nova sistemática de fiscalização e recolhimento de tributos, no caso aquela introduzida pela Lei Federal nº 9.711/1997. A União criou nova forma de cálculo de contribuição para a seguridade social em relação aos contribuintes do setor de cessão de mão-de-obra: ao invés de incidir sobre a folha de salários, passou a usar como referência o valor do

---

<sup>165</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 939-7-MC/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, DF 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346704>>. Acesso em: 29 maio 2014.

serviço de cessão de mão-de-obra, com artifício matemático para se chegar ao valor dentro da nota fiscal que seria destinado ao pagamento dos funcionários.

Se o valor retido antecipadamente não coincidissem com o valor pago pela prestadora de serviços, o excedente seria devolvido. Essa sistemática foi acusada de inconstitucional, pois representaria empréstimo compulsório disfarçado e consistiria em confisco sobre o faturamento do contribuinte, que em caso de retenção a maior poderia passar vários meses à espera de devolução.

Contudo, no julgamento não foi acolhida a tese de violação a qualquer dispositivo constitucional. No tocante à tributação confiscatória, como a lei garante o ressarcimento posterior em caso de retenção a maior, o Supremo considerou que não ocorre confisco, mas sim a introdução de mera técnica de administração tributária, entendimento confirmado no julgamento de outro processo, o RE 603.191/MT, ocorrido em 01/08/2011.

O RE 213.396/SP refere-se à substituição tributária para frente do ICMS, implantada em São Paulo antes da Emenda Constitucional nº 3/1993 e que consistia no recolhimento antecipado, pelo fabricante de veículos, do ICMS de todas as etapas subsequentes de circulação do automóvel. O TJ-SP havia considerado a sistemática inconstitucional, mas o acórdão foi reformado pelo Supremo Tribunal Federal, que não viu inconstitucionalidade e nem confisco na exigência.

No voto do Ministro Ilmar Galvão, há citação de Marco Aurélio Greco que associa a vedação ao confisco com a proibição de excesso, análise associada ao aspecto quantitativo da tributação. Entretanto, no caso examinado, o citado Ministro entendeu que a tributação não era excessiva, até porque na venda de veículos automotores a sistemática de substituição para frente era bastante precisa, diante da pré-definição do preço da mercadoria para o consumidor final. Por seu turno, o Ministro Marco Aurélio visualizou a prática de confisco e destaca o aspecto procedimental, citando Geraldo Ataliba, para quem a exigência do pagamento de tributo antes do fato gerador consistiria em tributação confiscatória, ou seja, identifica-se a inconstitucionalidade com o procedimento de cobrança e não necessariamente com o valor cobrado.

Sendo assim, além de combater a tributação de valor excessivo, o princípio da vedação ao confisco também revelaria exigências de cunho procedimental, implicando que a Fazenda Pública, em suas cobranças, estaria constitucionalmente impedida de adotar medidas abusivas. Na ADI nº 939/DF e nos RREEnº 393.946/MGe nº 213.396/SP o Supremo decidiu que os procedimentos foram adequados e não apresentaram feições confiscatórias, o que de todo modo não inviabiliza essa visão do confisco associado ao aspecto procedimental, pois em ambos os julgamentos a concepção procedimental do princípio não foi refutada. Ou seja,

implicitamente o Supremo admitiu que a maneira de agir da Fazenda Pública também pode significar confisco, porém, avaliando que este não ocorreu nos casos em questão.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.497/DF foi ajuizada em face da Emenda Constitucional nº 12/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, tendo o pedido de medida liminar sido julgado em 09/10/1996. Referida Emenda não incorreu nas mesmas irregularidades da Emenda Constitucional nº 3/1993, resumindo-se a discussão no Supremo em relação à desobediência ao princípio tributário da não cumulatividade, previsto no artigo 154, inciso I da Constituição. Havia dúvida sobre o enquadramento da não cumulatividade tributária enquanto direito fundamental do contribuinte e a possibilidade de sua supressão ou relativização por meio de emenda constitucional. Em seu voto, o ministro Ilmar Galvão afirmou que

O que está sob proteção aí, portanto, é o direito ao tributo não-cumulativo, corolário do direito ao não-confisco que constitui expressa limitação ao direito de tributar (art. 150, IV, da CF) e, em suma, do direito fundamental da propriedade, abrigado no art. 5º da Carta da República (inc. XXII).

A emenda constitucional sob enfoque, por haver ofendido essa garantia, padece do vício da inconstitucionalidade material prevista no art. 60, §4º, inc. IV, da CF/88.<sup>166</sup>

Assim, estabeleceu relação direta entre a não cumulatividade, o não confisco e o direito fundamental à propriedade, ou seja, entre as limitações ao poder de tributar e um dos direitos e garantias fundamentais. Contudo, prevaleceu o entendimento da maioria de que a não cumulatividade é mera técnica de tributação direcionada ao legislador ordinário, não vinculando o legislador constitucional derivado. Nesse sentido, a maioria formada naquele julgamento nem mesmo se pronunciou sobre a existência ou não de confisco e indeferiu o pedido de medida liminar.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.031 foi proposta em face da Emenda nº 21/1999, que também tratava da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, sendo concedida a tutela para declarar inconstitucional apenas um dispositivo sobre emissão de títulos da dívida pública interna, o que não prejudicou a cobrança do tributo.

No julgamento da medida cautelar, foi consignada a não ocorrência de confisco, entendimento reproduzido na decisão final e justificado pela “[...] modicidade da alíquota da contribuição, de cujo resultado prático é lícito discordar em termos de política econômica,

---

<sup>166</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.497-8/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de outubro de 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347092>>. Acesso em: 29 maio 2014.

não, porém, imputar-lhe o caráter confiscatório”. Predominou, assim, o valor da alíquota enquanto critério para avaliar se a tributação seria ou não confiscatória, de qualquer forma ignorando a questão da cumulatividade de várias incidências sucessivas.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075-1-DF a Confederação Nacional do Comércio – CNC buscou a declaração de inconstitucionalidade de alguns artigos da Lei Federal nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994<sup>167</sup>, que “dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências”.

Referida lei tornava obrigatória a emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente no momento da efetivação da operação de venda de mercadorias, prestação de serviços ou alienação de bens móveis. Para os fins do presente trabalho, interessa apenas o artigo 3º, que foi acusado de confiscatório, por ter estipulado multa de 300% (trezentos por cento) sobre o valor da operação, em caso de descumprimento do dever de emitir nota fiscal.

O relator, considerando a indeterminação do texto constitucional, defendeu que o Poder Judiciário deve fazer a averiguação do cometimento de excessos por parte do Fisco, considerando a vedação ao confisco uma limitação derivada do princípio da proporcionalidade. Finaliza afirmando que se trata de “um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes”<sup>168</sup>. Arremata definindo que o confisco tributário se trata da

[...] injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação).<sup>169</sup>

A partir de tais considerações, a medida cautelar da ADI nº 1.075-1-DF foi parcialmente concedida em 17/06/1998, para suspender somente o art. 3º e respectivo parágrafo único, da Lei Federal nº 8.846/1994, justamente o ponto da ação em que era

<sup>167</sup> BRASIL. **Lei n. 8.846, de 21 de janeiro de 1994**. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm)>. Acesso em: 14 out. 2014.

<sup>168</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 1.075-1/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 29 maio 2014.

<sup>169</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 1.075-1/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 29 maio 2014.



discutida a vedação à tributação com efeito de confisco. De toda maneira, o confisco foi abordado no aspecto quantitativo e pode ser detectada uma alteração em relação à visão que predominou na ADI nº 939/DF, julgada em 1993.

Naquela decisão, somente haveria confisco se a tributação absorvesse integralmente o patrimônio ou a renda do contribuinte, enquanto em 1998, na concessão da medida cautelar da ADI nº 1.075/DF, admitiu-se a confiscatoriedade mesmo quando a apropriação estatal se desse em caráter parcial, bastando que se tratasse de tributação insuportável, que inviabilizasse a dignidade da vida do contribuinte.

Além da ADI nº 1.075, existem outros dois julgamentos paradigmáticos sobre o tema do confisco tributário, os quais debateram a constitucionalidade, pela via concentrada, da Lei Federal nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999<sup>170</sup>, que instituiu alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos servidores federais e também criou nova fonte de custeio para o regime próprio desses servidores, mediante a cobrança de contribuição previdenciária sobre os proventos de inativos e pensionistas.

Considerando que o objeto das duas ações é quase coincidente, que tiveram o mesmo relator e que há trechos idênticos em ambos os acórdãos, passa-se à análise conjunta dos dois julgamentos. Visando afastar dúvidas sobre a adequação do novo texto legal à Constituição, o Presidente da República ingressou com a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 8, com pedido de medida cautelar julgado em 13/10/1999, enquanto o Partido dos Trabalhadores – PT, o Partido Democrático Trabalhista (PDT) e o Partido Comunista do Brasil (PC do B) promoveram a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010/DF, com objeto mais abrangente do que aquela e cuja medida cautelar foi julgada em 30/09/1999.

As ações veicularam diversas matérias diferentes, mas em relação ao tema do confisco tributário, na petição inicial da ADC nº 8 alegou-se que: 1) a Constituição “veda a utilização de **tributo** com efeito de confisco, e usa o termo tributo no singular, referindo-se a cada tributo isoladamente, e não a totalidade dos tributos existentes no País”<sup>171</sup>. Ou seja, para analisar se ocorre confisco, não se pode considerar toda a carga tributária imposta ao contribuinte, mas sim cada tributo em separado; e 2) o tributo tem caráter de confisco quando “abarca toda a renda, ou todo o bem sobre a qual ou sobre o qual deveria incidir a norma de

<sup>170</sup> BRASIL. **Lei n. 9.783, de 29 de janeiro de 1999**. Dispõe sobre a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos pensionistas dos três Poderes da União, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9783.htm)>. Acesso em: 14 out. 2014.

<sup>171</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação declaratória de constitucionalidade (medida cautelar) nº 8-8/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF. 13 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 29 maio 2014.

tributação razoável”. Concluindo o raciocínio, afirma que as alíquotas previstas na lei em questão, ainda que progressivas, não comprometem a totalidade da remuneração do servidor-contribuinte.

Em resumo, o autor da ADC nº 8 defende que a majoração da contribuição previdenciária, ao invés de comprometer a subsistência dos segurados do Regime Próprio de Previdência, assegura a “sobrevivência do sistema, de modo a viabilizar o financiamento tanto aos atuais inativos quanto aos futuros”<sup>172</sup>.

Por sua vez, em seu voto, o relator da ADC nº 8 destaca argumento utilizado na petição inicial da ADI nº 2.010/DF, que questiona a constitucionalidade da contribuição previdenciária sobre inativos, combatendo, entre outros pontos, o suposto caráter confiscatório da instituição de alíquotas progressivas da contribuição previdenciária. De acordo com tal argumento, as alíquotas progressivas, somadas ao imposto sobre a renda, consumiriam entre 31% e 41% da renda do servidor público federal, impedindo “que [...] planeje o seu futuro, ou que possa reservar parte de sua renda para a melhoria da sua condição de vida”<sup>173</sup>.

O relator da ADC nº 8, então, sublinha que a vedação à tributação com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar e que haverá confisco sempre que os tributos forem exigidos em patamar irrazoável, comprometendo o patrimônio ou a renda do contribuinte, ou, ainda, quando superarem sua capacidade contributiva. Após a definição do conceito de confisco tributário, tenta-se estabelecer um patamar quantitativo geral, que possa ser usado em casos dessa natureza.

Para o relator, o efeito confiscatório somente pode ser analisado se for levada em conta a carga tributária total imposta a um determinado contribuinte, mas tal tese suscita dúvidas quando for instituído ou majorado tributo que, somado aos demais já existentes, torne a tributação confiscatória. Então questiona: onde estará a inconstitucionalidade? Em toda a tributação exigida do contribuinte? No último tributo instituído/majorado? No tributo com maior valor? E se, como geralmente ocorre, a imposição de tais tributos for feita por distintos entes tributantes? Qual deles cometeu a inconstitucionalidade? Qual ente terá de reduzir ou abdicar de sua receita?

---

<sup>172</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação declaratória de constitucionalidade (medida cautelar) nº 8-8/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF. 13 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 29 maio 2014.

<sup>173</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação declaratória de constitucionalidade (medida cautelar) nº 8-8/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF. 13 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 29 maio 2014.

De acordo com a tese empregada em seu voto, para averiguar se ocorre confisco devem ser somadas as diversas exações realizadas por um mesmo ente estatal, não se considerando as incidências individualmente, mas sim de maneira global em relação a cada ente tributante. Contudo, não foram respondidos os questionamentos levantados no próprio voto.

O Ministro Maurício Corrêa, no julgamento da medida cautelar da ADI nº 2.010/DF, aduz que o critério para identificação do confisco é a capacidade contributiva, significando que a tributação que ofendê-la será forçosamente confiscatória. Ao final do voto proferido no julgamento da cautelar da ADI 2.010/DF, o Ministro Maurício Corrêa afirma que a contribuição previdenciária na forma delineada na lei em questão, quando somada ao imposto sobre a renda, possui claro efeito confiscatório, opinião harmônica com a de outros membros do Supremo Tribunal Federal.

Porém, lança um novo argumento, afirmando que a mesma carga tributária, caso ocorresse em outro país, tais como Canadá, Estados Unidos, Inglaterra ou Alemanha, não implicaria confisco. Na sua visão, países como esses, ao garantirem o acesso a “[...] serviços básicos essenciais de primeiro mundo podem até mesmo exigir maior sacrifício do contribuinte [...]”<sup>174</sup>. Esse argumento apresenta uma relação interessante entre a carga tributária e a destinação do produto da arrecadação, sugerindo que a avaliação se a tributação possui ou não efeito de confisco depende também da forma como é realizada a despesa pública.

O Ministro Moreira Alves, no voto proferido na ADI nº 2.010-MC/DF, afirmou ser difícil fixar um parâmetro para decidir, já que, em sua visão, para averiguar a tributação confiscatória, haveria duas possibilidades: a contribuição previdenciária poderia ser somada ao imposto de renda, ou, então, considerada junto a todos os impostos diretos e indiretos.

A partir desse raciocínio, deixou de lado a alegação de efeito confiscatório, sugerindo uma impossibilidade de decidir. Discorda-se do Ministro quanto a essa impossibilidade, já que mesmo surgindo dificuldades, essas não podem levar à omissão do Poder Judiciário, especialmente em tema tão relevante quanto o do confisco tributário, que envolve a proteção ao mínimo necessário para uma existência digna.

---

<sup>174</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 2.010-2/DF**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 29 maio 2014.

Em outro processo, RE nº 388.312/MG, cujo julgamento se deu em 01/08/2011, houve discussão sobre a falta de correção monetária da tabela do Imposto de Renda. Em virtude do congelamento da tabela por vários anos seguidos, alguns cidadãos que antes eram isentos e tiveram a remuneração atualizada pela inflação superaram a faixa de isenção e passaram a contribuir; outros contribuintes, que suportavam alíquotas menores, foram incluídos nos estratos mais elevados da tabela, mesmo sem receber aumentos reais nos seus ganhos.

Percebe-se que com esse artifício o Governo Federal obteve aumento da arrecadação penalizando justamente os contribuintes que antes suportavam alíquotas mais leves ou nem mesmo possuíam capacidade de contribuir. Ao enfrentar a questão, o Supremo afirmou que o Poder Judiciário não pode impor atualização monetária na ausência de previsão legal, uma vez que isso é afeto aos Poderes Executivo e Legislativo, de acordo com princípio da reserva legal.

Essa decisão revela uma visão tradicional sobre a separação dos poderes e baseia-se na premissa de que para a concretização de direitos constitucionais – tributação adequada à capacidade econômica, legalidade, vedação ao confisco – haveria necessidade de lei. Entretanto, tal visão, se levada adiante, pode comprometer a concretização de direitos fundamentais, na medida em que caberia ao Poder Judiciário meramente determinar o cumprimento dos diplomas legais e, na ausência destes, ficaria impossibilitado de atuar.

Tal argumento viria a calhar, por exemplo, para inviabilizar uma ação civil pública voltada ao fornecimento de medicamentos aprovados para uso no Brasil e comprovadamente eficazes, mas que não foram incluídos na lista de itens fornecidos pelo Sistema Único de Saúde. Como cabe exclusivamente ao Poder Executivo regulamentar o SUS e decidir, mediante critérios técnicos, quais medicamentos serão fornecidos, eventual demora nessa tarefa não poderia ser suprida pelo Poder Judiciário, já que ocorreria invasão da reserva legal.

Ainda nesse mesmo sentido, caso a tese fosse replicada, o Poder Judiciário estaria impedido de realizar modificações no orçamento público, determinando a anulação de despesas consideradas menos prioritárias – como, por exemplo, aquelas envolvendo publicidade institucional – e a correlata abertura de créditos orçamentários para as políticas públicas essenciais como o fornecimento de medicamentos ou o funcionamento de unidades de saúde.

Curiosamente, em outro caso – AI 805.745 ED/PR – houve o reconhecimento do efeito confiscatório na instância de origem, Tribunal de Justiça do Paraná, que reduziu a multa aplicada pela Fazenda Pública, antes em 200% sobre o valor do tributo, para 100% sobre o referido valor. No Supremo, foi mantida a decisão da instância de origem, afirmando a

Ministra Rosa Weber que em casos análogos, o STF tem reduzido o valor das multas confiscatórias para algo em torno de 30% do valor do tributo.

A partir de tal raciocínio, foi negada a pretensão recursal do ente tributante em questão, que desejava restabelecer a multa no patamar de 200%. Realmente, o Supremo Tribunal Federal já havia se manifestado pela possibilidade de redução de multas, para que deixassem de ser confiscatórias, podendo ser citado como exemplo o julgamento realizado no RE 523.471-AgR/MG. Entretanto, admitir que o Poder Judiciário possa realizar a dosimetria da penalidade administrativa – a multa – não implicaria em invasão da esfera de competência do Poder Executivo?

Neste ponto, surge uma incongruência entre o julgamento da aplicação da correção monetária à tabela do Imposto de Renda e os julgamentos em que o Supremo reduz, ao seu critério, a alíquota aplicável às multas. Naquele primeiro acórdão, a Corte adotou um entendimento restritivo quanto à amplitude de sua competência, sugerindo que somente poderia atuar dentro dos limites trazidos pela legislação infraconstitucional, apesar de que a questão envolveu a proteção do mínimo existencial, especialmente no tocante ao prejuízo causado aos cidadãos isentos que, sem a correção monetária da tabela do imposto de renda, passaram a contribuir, mesmo com sacrifícios à subsistência.

Por outro lado, nos julgamentos das multas, o Supremo assumiu o lugar da autoridade administrativa e, discordando da legislação infraconstitucional que estipula a multa por ilícito administrativo em 200% sobre o valor do tributo, endossou a fixação da penalidade em valores mais módicos, realizada pelo Poder Judiciário.

Ainda que variem as circunstâncias dos casos ora confrontados, o critério para avaliação da atuação do Poder Judiciário é o mesmo: a possibilidade de o magistrado julgar fora dos parâmetros concedidos pela lei ou, ainda, decidir até mesmo contra essa lei, diretamente buscando sua fundamentação da Constituição. Constata-se que o Supremo não foi coerente quanto ao critério mencionado, adotando posturas diferenciadas em relação ao princípio da separação dos poderes e da reserva legal.

Ao final dos votos do relator na ADC nº 8/DF e ADI nº 2.010/DF, são mencionados alguns “argumentos de necessidade” trazidos na petição inicial da ação, girando em torno das dificuldades financeiras enfrentadas pelo sistema de previdência dos servidores públicos, as quais serviram de motivo para a modificação do regime de custeio. Contudo, apesar de fazer referência a tais argumentos, o Ministro Celso de Mello conclui que razões de Estado não

podem levar ao desrespeito à Constituição, pois se corre o risco de “[...] introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e desestabilização político-jurídica”<sup>175</sup>.

Nesse mesmo sentido, criticando as decisões baseadas em argumentos de cunho orçamentário-financeiro, o Ministro Marco Aurélio já afirmava em 15/12/1993, no julgamento da ADI nº 939/DF<sup>176</sup>, que “[...] Ao Judiciário não compete como que colaborar, objetivando acerto de caixa a ser feito no âmbito do Executivo; ao Judiciário cabe, acima de tudo, sem recear críticas, até mesmo exacerbadas, a preservação da ordem jurídica”.

Na ADI nº 2.010 o relator, afirma que, caso seja necessário, a Constituição pode até ser alterada, desde que seguido adequado processo legislativo e respeitadas as limitações contidas no próprio texto constitucional. Esse respeito pela integridade do ordenamento constitucional se justifica, na medida em que

[...] uma Constituição democrática – muito mais do que um estatuto de organização do poder e de garantia das liberdades públicas – reveste-se de alta significação emblemática, pois representa a expressão mais intensa do processo de transformação histórica da sociedade e do Estado, nela concentrando-se o modelo legitimador das práticas governamentais e do exercício dos direitos, garantias e deveres individuais e coletivos.<sup>177</sup>

A supremacia da Constituição não pode ceder diante de dispositivos legais que visam enfrentar problemas de insuficiência financeira no orçamento público, masque estão em desacordo com o sistema de proteção ao contribuinte, cujas origens próximas remontam ao início da era moderna e que encontrou abrigo no texto constitucional de 1988.

Mesmo sendo relevantes os argumentos de cunho econômico, no sentido de haver urgente necessidade de reforço no fluxo de recursos para o regime de previdência, ainda assim tais considerações não têm o poder de afrontar a Constituição e levar à desarmonia do sistema protetivo do contribuinte.

---

<sup>175</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação declaratória de constitucionalidade (medida cautelar) nº 8-8/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF. 13 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 29 maio 2014.

<sup>176</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 939-7-MC/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, DF 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346704>>. Acesso em: 29 maio 2014.

<sup>177</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 2.010-2/DF**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 29 maio 2014.

Sobrea possibilidade de emenda constitucional para melhorar o aporte financeiro ao sistema previdenciário, deve ser vista com cautela, pois toda proposta de alteração da Constituição se sujeita a limites, inclusive de cunho material, implicando que a modificação pretendida deve respeitar os dispositivos já existentes, especialmente os que consagram direitos e garantias individuais e direitos sociais.

Em suma, quanto à discussão sobre os argumentos de necessidade, concorda-se com a postura externada nos votos acima, de que eventuais insuficiências de caixa não podem servir de pretexto para cobranças irregulares de tributos, assumindo estas feições confiscatórias. Havendo dificuldades orçamentárias e decidindo-se pelo aumento das exigências sobre os contribuintes – inclusive mediante alteração do texto constitucional – devem ser respeitados os direitos e garantias individuais, que obviamente funcionam como limitação até mesmo para as emendas à Constituição.

A apreciação judicial sobre os limites da tributação e seu eventual caráter redistributivo termina por adentrar a discussão sobre a dicotomia individualismo/coletivismo, enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal em dois julgamentos paradigmáticos, na ADI nº 2010-2 – já comentada – e na ADI nº 3105-8, com ambas as ações versando sobre a constitucionalidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre os proventos de pensionistas e de servidores públicos inativos da União. Na discussão sobre o sistema público de seguridade social são reveladas,

[...] de modo mais intenso, as interseções entre o campo das liberdades e garantias individuais – como a propriedade, os direitos adquiridos, a certeza jurídica, a segurança social pela manutenção do *status quo* etc. – e os limites e necessidades de intervenção da autoridade estatal, através de mecanismos de equalização social para garantir a redistribuição de renda mediante a realização de políticas públicas para a implementação de direitos não-individuais (grifo do autor)<sup>178</sup>.

A menção à referida dicotomia é pertinente, na medida em que influi não somente na avaliação do sistema de seguridade social, mas está na raiz de toda a discussão sobre o sistema tributário, inclusive no tocante à avaliação do caráter confiscatório desse tributo que é a contribuição previdenciária. A questão sobre o caráter redistributivo dos tributos e, de uma forma geral, sobre as políticas de proteção social aos vulneráveis, deixa de ser abordada ao

---

<sup>178</sup> SANTOS, André Leonardo Copetti. O discurso decisório do STF à luz das tradições individualista e coletivista. O caso da contribuição previdenciária dos inativos. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de (Org.). **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**: anuário do PPGD/UNISINOS. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2008.

nível de formatação e execução das políticas públicas e passa a ser objeto também de controle judicial.

Essa realidade rompe a tradicional divisão das funções típicas de Estado, em que cabia unicamente ao Poder Legislativo formatar as políticas públicas, tanto no aspecto administrativo quanto no orçamentário, mediante a edição de leis concedendo e delimitando os direitos dos cidadãos. O Poder Executivo, por sua vez, ficava encarregado de regulamentar as leis definidoras de políticas públicas e praticar os atos administrativos necessários para sua concretização. Ao Poder Judiciário, restava somente realizar o controle de eventuais ilicitudes, aplicando sanções previstas em lei em caso de descumprimento; além disso, caso existisse no texto da lei algum direito subjetivo a alguma prestação por parte do Estado, a magistratura deveria garantir a efetivação desses direitos.

#### 4.2.2 Possibilidade de Aplicação do Princípio no Controle Concentrado e no Controle Difuso de Constitucionalidade

Ainda dentro da análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal, outro achado interessante se deu quanto ao exercício da competência da Corte para decidir sobre a constitucionalidade de leis ou de atos administrativos. De acordo com a Constituição Federal de 1988, o STF exerce tanto o controle concentrado de constitucionalidade quanto o controle difuso.

O controle concentrado de constitucionalidade é realizado no julgamento de duas ações: a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual; e da ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, competência delimitada na alínea “a”, do inciso I, do artigo 102 da Constituição. Já o controle difuso de constitucionalidade compete a todo o Poder Judiciário e é realizado pelo Supremo Tribunal Federal através do recurso extraordinário, cuja previsão é feita pelo inciso III do mesmo artigo 102.

Essas duas formas de controle de constitucionalidade exercidas pelo STF possuem peculiaridades quanto à possibilidade de análise das situações concretas da causa. No controle concentrado a discussão se dá em relação à constitucionalidade de leis ou atos normativos, sem considerar a situação concreta de alguém. Por isso essa modalidade de controle também é chamada de abstrata, uma vez que se volta a analisar a constitucionalidade de leis ou atos normativos em tese.



Já no controle difuso, a celeuma se dá entre partes geralmente definidas e sempre envolve um caso concreto. Entretanto, ao analisar a questão constitucional no controle difuso, o Supremo não realiza o reexame da matéria fática debatida no processo, limitando-se a apreciar, em julgamento de recurso extraordinário, a interpretação realizada, à luz da Constituição, de situação fática definida nas instâncias inferiores.

No controle concentrado surge o questionamento se é possível a aplicação do princípio que veda a tributação com efeito confiscatório, mesmo sem a análise da situação concreta de algum contribuinte. Conforme mencionado, o controle concentrado se ocupa da aferição da constitucionalidade de leis e atos normativos em tese, o que é incompatível com a averiguação de casos concretos.

Esse dilema foi enfrentado na ADI nº 1.075/DF, cuja medida cautelar foi julgada em 17/06/1998, ocasião em que o relator, Ministro Celso de Mello, ao abordar questão preliminar, entendeu que a questão posta na causa não poderia ser decidida, pois demandaria a análise “de situações concretas fundadas em realidades fáticas cuja constatação escapa ao âmbito do processo de controle concentrado de constitucionalidade”, sendo possível, por outro lado, a apreciação do dispositivo constitucional no controle difuso de constitucionalidade, no qual há oportunidade para produção e análise de provas.

Além disso, o referido relator destacou a indeterminação conceitual do dispositivo constitucional e a ausência de definição normativa do patamar confiscatório, lembrando que a Constituição de 1934<sup>179</sup> possuía artigo que impunha limite às multas moratórias pelo inadimplemento de impostos ou taxas, fixado em 10% (dez por cento) sobre o valor do débito. A Constituição de 1988, por seu turno, não tem dispositivo similar ao tratar da tributação com efeito de confisco, o que inviabilizaria a sua aplicação no controle concentrado, restando aos contribuintes demonstrar, no controle difuso, o confisco no seu caso concreto.

Entretanto, o relator foi voto vencido e o Supremo entendeu pela possibilidade de realizar o controle do caráter confiscatório da tributação em tese, ou seja, sem levar em consideração os aspectos peculiares da situação de cada contribuinte, bastando apenas verificar que determinado dispositivo legal será excessivamente oneroso, tornando esse julgamento um paradigma para vários outros subsequentes e fazendo com que a questão do confisco fosse mais enfaticamente debatida, ao contrário do que ocorreu, por exemplo, na ADI nº 939, julgada em 1993. Nessa ação, apesar de alguns Ministros terem emitido opinião

---

<sup>179</sup> BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (16 de julho de 1934)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm)>. Acesso em: 13 out. 2014.

sobre o confisco, o tema foi quase que ignorado nos debates que levaram à formação da maioria vencedora do julgamento e não se aprofundou na discussão sobre a incompatibilidade entre o controle concentrado e aplicação do princípio com base nas peculiaridades do caso concreto. De todo modo, para aferição da tributação confiscatória no controle concentrado, a lei ou ato normativo em análise deve exprimir situação flagrantemente abusiva, que prescindida da investigação das peculiaridades de cada contribuinte concretamente considerado.

No voto de Celso de Mello, relator da ADC nº 8 faz-se referência à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF, também de sua relatoria, confirmando-se a possibilidade de se aferir o caráter confiscatório da tributação em sede de controle abstrato de constitucionalidade e denotando uma coerência com o julgamento anteriormente realizado sobre o tema.

É de se destacar que no julgamento da ADI nº 1.075 esse Ministro foi vencido, pois entendia impossível aplicar no controle concentrado o princípio da vedação ao confisco. Contudo, na ADC nº 8 e na ADI nº 2.010, acatou o entendimento consolidado previamente pela Corte e reconheceu a “possibilidade de efetuar a fiscalização abstrata de constitucionalidade dessa anômala situação jurídico-tributária, cuja ocorrência traduz inaceitável excesso de poder por parte do aparelho estatal”<sup>180</sup>, ou seja, induz-se à conclusão de que diante de situações excepcionais de violação do texto constitucional, o âmbito de apreciação do controle concentrado pode ser alargado.

Mesmo tendo sido reconhecida a possibilidade de aferição do confisco dentro do controle concentrado de constitucionalidade, a jurisprudência do Supremo é vacilante quanto ao controle difuso. De fato, em vários momentos, houve manifestação sobre o caráter confiscatório de determinado tributo dentro do controle difuso, mas nem sempre o STF adentra o mérito dos recursos, por vezes entendendo que a análise é inviável diante da impossibilidade de rediscussão de matéria fática no julgamento de recurso extraordinário. Exemplo deste impasse ocorreu no julgamento do RE 239.397-2/MG, realizado em 21/03/2000, quando a Primeira Turma, por unanimidade decidiu que

No que concerne ao alegado efeito confiscatório, que decorreria, segundo a recorrente, da circunstância de o produto da arrecadação da taxa ser superior ao montante das despesas da fiscalização a que se destina, defronta-se o recurso

---

<sup>180</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação declaratória de constitucionalidade (medida cautelar) nº 8-8/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF. 13 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 29 maio 2014.

com a impossibilidade de apreciação do tema nesta sede, que é imprópria ao indispensável exame de prova que a matéria exige (Súmula 279)<sup>181</sup>.

Em 26/11/2013, a 1ª Turma julgou o RE AgR 547.559/SC decidindo pela impossibilidade de análise da prática de confisco, já que teria de revolver matéria fática, procedimento incompatível com a sistemática do recurso extraordinário, tese presente na Súmula nº 279 do próprio STF<sup>182</sup>. A questão envolvia a aferição do caráter confiscatório de uma lei federal que previu multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da contribuição social não recolhida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

A 1ª Turma adotou essa mesma postura no julgamento dos seguintes processos nas respectivas datas: RE AgR 636.567/DF (julgado em 05/11/2013), AI AgR 769.089/MG (05/02/2013), RE AgR 631.769/MG (17/12/2013) e RE AgR 760.783/SP (25/02/2014). Contudo, a mesma 1ª Turma, em 13/03/2012, julgou o ARE AgR 637.717/GO, entendendo como confiscatória uma multa de 140% (cento e quarenta por cento) sobre o valor do imposto devido, empregando um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade, além de entender como abrangidas pela vedação ao confisco tanto as multas moratórias quanto as multas por descumprimento de obrigação acessória.

Por sua vez, no RE AgR 754.554/GO, julgado em 22/10/2013 pela 2ª Turma, foi considerada confiscatória uma multa aplicada pelo Estado de Goiás correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) do valor da mercadoria, utilizando como critério de fundamentação um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade. Foi registrado no acórdão que o patamar de multa aplicado nesse caso específico resultou em cobrança superior ao valor do próprio tributo.

Entretanto, em vários outros julgados da 2ª Turma, decidiu-se pela impossibilidade de análise do caso por impossibilidade de reexame de matéria fática no recurso extraordinário: AI 196.465-9 AgR/MG (julgado em 12/08/1997); AI 464.863 AgR/MG (02/02/2010); RE 600.442 AgR/SC (25/09/2012), RE 565.341 AgR/PR (05/06/2012), ARE 682.546 AgR/SC (05/06/2012).

Verifica-se que em um período de tempo inferior a três anos, sem que tenha havido significativas mudanças na composição do Tribunal, ocorreram julgamentos conflitantes uns com os outros, mesmo dentro da mesma Turma. Por vezes adentrou-se nas peculiaridades do caso, em outras, considerou-se impossível analisar a prática de confisco por impossibilidade

---

<sup>181</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 279**. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_201\\_300](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_201_300)>. Acesso em: 02 out. 2014.

<sup>182</sup> Ibid.

de revolvimento de matéria fática no âmbito do controle difuso de constitucionalidade realizado perante o STF. Esse dado sugere incoerência entre os julgamentos, salvo quanto a alguns pontos específicos, como, por exemplo, a concórdia quanto ao critério para aferição do confisco, que envolveria um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a multa aplicada.

No RE AgR 799.547/MG, julgado em 22/04/2014 pela 2ª Turma, foi dito que são abusivas as multas moratórias cujo patamar supere o percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do tributo, o que não aconteceu no caso, cuja multa correspondia exatamente a esse percentil. O contribuinte aduziu que razoável ou proporcional são conceitos jurídicos que independem do reexame de provas e, por isso, deveriam ser apreciados pelo Supremo.

Ainda que o argumento do contribuinte nesse processo vise viabilizar sua pretensão recursal junto ao STF, é de se notar que o julgado da Corte afirma a vinculação entre a proporcionalidade e a realidade concreta da causa. Se essa realidade pode ou não ser rediscutida a partir dos elementos presentes nos autos, há polêmica. O que é fora de dúvida é a ligação entre o caso concreto e a decisão, ou seja, não é possível criar conceitos que contenham a essência do que é confisco para então aplicar tal conceito abstrato aos casos futuros.

Parece consolidado o entendimento de que é possível o enfrentamento da questão no controle difuso, mas no momento de decidir, o Supremo termina por não avaliar a ocorrência do confisco por obstáculos processuais. As causas podem estar relacionadas tanto a uma eventual deficiência nos recursos interpostos – ausência de prequestionamento, como ocorreu no RE 245.766/SP – ou ao fato de que determinados acórdãos recorridos não fornecem de maneira adequada os subsídios fáticos para o julgamento do recurso extraordinário. Essa última circunstância foi apontada como motivo para o não conhecimento do RE nº 255.836 AgR/RJ<sup>183</sup>, em 21/10/2003:

Acontece que o exame dessa questão, conforme anotado no parecer da Procuradoria-Geral da República e registrado na decisão agravada, não prescinde do exame da prova, o que não seria possível em sede de recurso extraordinário (Súmula 279-STF).

Verificar se teria havido confisco em razão de a correção monetária não ter sido plena, exige exame da prova pericial. Esse exame seria desnecessário, se acórdão recorrido tivesse deixado clara a questão de fato, o que não ocorreu.

---

<sup>183</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 255.836-2/RJ**. Agravante: Gerdau S/A. Agravado: Centrais Elétricas Brasileiras S/A - Eletrobrás. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 21 de outubro de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&doc ID=365065>>. Acesso em: 29 maio 2014.

O mesmo deve ser dito relativamente à alegação de que o valor patrimonial das ações, valor utilizado para a conversão dos créditos (D.L. 1.512/76, arts. 3º e 4º; Lei 7.181/83, art. 4º) era superior em 95% à sua cotação em Bolsa à época da conversão e em 87,71% ao tempo da perícia neste processo (fls. 906/908).

No acórdão recorrido, não há menção a tais valores. Então seria necessário o exame da prova pericial, o que não é possível, repito, em sede de recurso extraordinário.

Em síntese: a questão de fato – correção monetária plena e valor das ações – deveria ter ficado suficientemente esclarecida no acórdão recorrido.

No trecho transcrito acima, o relator do acórdão, Ministro Carlos Velloso, entende que para a solução da questão são relevantes as circunstâncias fáticas do caso concreto, que deveriam ter sido mencionadas expressamente no acórdão para possibilitar o seu conhecimento pelo Supremo em sede de recurso extraordinário. Em seu voto, afirma que o STF não poderia examinar os fatos fora do acórdão, mesmo que se trate de prova pericial contida nos autos.

De outra banda, no RE nº 565.341 AgR/PR julgado em 05/06/2012, o relator, Ministro Joaquim Barbosa afirmou que a releitura do quadro fático a partir da análise dos documentos juntados aos autos não representa reexame de fatos e provas. Demonstra, assim, divergir do entendimento predominante no Supremo, bastante rigoroso quanto à apreciação de provas no recurso extraordinário. Exara a mesma opinião em outro processo de sua relatoria, RE nº 600.442 AgR/SC.

Em ambos os julgamentos o reconhecimento do confisco ficou prejudicado: no primeiro processo o contribuinte visava a decretação do efeito de confisco sem demonstrar a gravidade da penalidade aplicada, sustentando “a incompatibilidade pura e simples da norma com a Constituição, para toda e qualquer condição”; enquanto no segundo processo o recorrente alegou que não praticou atos evadidos de dolo ou de má-fé, circunstância que não foi reconhecida pelo Tribunal de origem.

Mais uma vez, revela-se a importância da redação do acórdão do Tribunal de origem, que é objeto de conhecimento do Supremo no recurso extraordinário. Mesmo assim, é inegável a inconsistência quanto à apreciação das provas, parecendo que os fatos reconhecidos no acórdão do Tribunal de origem podem ou não ser levados em consideração pelo STF.

Apesar de não constituir o objeto do presente trabalho a análise detalhada sobre a sistemática recursal do STF, fica a observação de que no controle difuso de constitucionalidade realizado com base no princípio que veda o confisco não há coerência

quanto aos critérios e limites para a análise das peculiaridades do caso, expostas no acervo probatório contido nos autos processuais.

Ou seja, pelo que se pode perceber, nos limites do objeto da pesquisa realizada, apesar da Súmula nº 279 do próprio STF afirmar que é vedado o reexame de provas no recurso extraordinário, algumas vezes essas provas são avaliadas, outras vezes não. De outra banda, admitiu-se expressamente a avaliação do caráter confiscatório no processo de controle de constitucionalidade abstrato, prescindindo, dessa forma, da averiguação da situação peculiar dos contribuintes eventualmente confiscados.

#### 4.2.3 Aplicabilidade do Princípio da Vedação ao Confisco aos Diversos Tipos de Multa

Visando desestimular a prática de atos ilícitos, existem várias penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias previstas na legislação, como, por exemplo, a emissão de nota fiscal ou o preenchimento de declarações fiscais. Também atraem a incidência dessas multas os casos em que o contribuinte é obrigado a fazer a retenção de tributos de terceiros e não o faz; ou, então, quando retém e não recolhe, apropriando-se dos valores arrecadados.

Tais multas podem corresponder a quantias módicas, quando se está diante de pequena irregularidade sem maiores repercussões. Contudo, quando se está diante de atos praticados com dolo ou má-fé, o patamar das multas pode ser bem alto, chegando até a superar o valor do próprio tributo sonegado.

Diante dessas multas equivalentes a 100% ou mais do valor do tributo, vários contribuintes entendem ocorrer confisco, acusando suposta desproporcionalidade entre o ilícito praticado e a sanção prevista em lei. Nos casos abordados pelo Supremo Tribunal Federal, o cerne da discussão se deu quanto à possibilidade de aplicação do princípio que veda o confisco em relação às multas por descumprimento da legislação tributária e também quanto à identificação de um patamar para as multas, a partir do qual se configuraria o confisco.

Por constituir sanção por ato ilícito, o valor das multas não pode ser módico, de maneira a possibilitar a sua absorção nos custos da atividade do contribuinte, tornando pouco dispendioso infringir a legislação tributária. Hugo de Brito Machado também critica essa ampliação da vedação ao confisco, afirmando que

[...] às multas, porém, não se aplica aquela garantia, pois seria absurdo dizer que a Constituição garante o exercício da ilicitude. As multas têm como pressuposto a prática de atos ilícitos, e por isto mesmo garantir que elas não podem ser confiscatórias significa na verdade garantir o direito de praticar atos ilícitos<sup>184</sup>.

Ainda de acordo com o referido autor, caso as multas sejam em tal patamar que possam ser incluídas nos custos operacionais do contribuinte, restaria garantido o “direito” de sonegar tributos. Ressaltando o texto constitucional e a legislação que estabelece normas gerais em matéria de direito tributário, deve ser dito que as multas não são receitas públicas de natureza tributária, resultando de sanção por ato ilícito, circunstância que as torna incompatíveis com a definição de tributo veiculada no artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>185</sup>.

Sendo assim, o texto do inciso IV do artigo 150 da Constituição, quando afirma que os tributos não poderão ter efeito de confisco, não estaria se referindo às multas. Estas somente são incluídas no âmbito de aplicação do princípio como resultado de uma construção jurisprudencial realizada pelo Supremo Tribunal Federal.

Partindo para a análise dos julgados, talvez o mais importante deles acerca do tema ora examinado seja aquele feito nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, julgada em 17/06/1998. Lá, foi construído o entendimento que, além dos tributos, as multas decorrentes de infração à legislação tributária também devem respeitar o princípio que veda a tributação com efeito de confisco. Tais multas não se confundem com as multas moratórias, já que estas constituem um encargo legal exigido do contribuinte em virtude de mero inadimplemento.

Superado o debate sobre a preliminar e concluindo o Supremo Tribunal Federal que uma lei com efeito de confisco pode ser objeto de controle concentrado de constitucionalidade, o relator adentrou o mérito da ação, julgando que a multa de 300% (trezentos por cento) representa “verdadeira expropriação do patrimônio dos contribuintes do imposto de renda, ferindo, dessa maneira o postulado da capacidade contributiva”.

Ou seja, o relator afirma que o dispositivo constitucional que veda a tributação com efeito confiscatório constitui garantia fundamental dos contribuintes e aplica-se

---

<sup>184</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 118-119.

<sup>185</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 15 out. 2014.

indistintamente aos tributos e às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento da legislação tributária.

Nos debates, o Ministro Sepúlveda Pertence destacou que a multa discutida na ADI em questão difere da multa moratória, pois se trata de típica multa penal, não podendo se constituir em “uma multa cujo risco valeria a pena correr”<sup>186</sup>. Verifica-se que apesar da consolidação do entendimento do Supremo, existem vozes dissonantes na Corte e na doutrina, que apontam a incongruência na construção de um suposto direito fundamental à prática de ato ilícito.

No tocante ao patamar quantitativo para que as multas sejam consideradas confiscatórias, existem vários julgados nesse sentido, sendo possível uma tentativa de identificação da posição do Supremo quanto a esse tópico. No AI nº 830.300 AgR-Segundo/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 06/12/2011, restou assentado que tem caráter confiscatório a multa superior a duas vezes o valor do débito tributário, ou seja, estabeleceu-se um padrão que permite a aferição da ocorrência de confisco, utilizando como referência o valor do tributo.

Dessa forma, foi atribuído de maneira explícita um limite quantitativo às multas punitivas, o que, à primeira vista, resolve o problema da incerteza quanto à aplicação judicial do princípio que veda o confisco, sem contar que geraria um efeito repressor junto aos próprios entes tributantes, que poderiam rever suas legislações, adequando o valor das multas a esse patamar estipulado pelo Supremo.

Entretanto, no AI nº 805.745 ED/PR, julgado em 29/05/2012 sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, ocorreu uma situação inusitada: o ente tributante havia aplicado multa de 200% sobre o valor do tributo, a qual foi considerada confiscatória pelo Tribunal de origem e reduzida para 100%. O Município em questão recorreu, visando restabelecer o valor original da multa, mas teve sua pretensão recusada pela relatora nos termos a seguir:

Na espécie, a instância de origem, ao analisar as circunstâncias atinentes à hipótese, reduziu, em observância ao princípio do não confisco, a multa aplicada pelo Município, de 200% para 100% do valor do tributo. Este Supremo Tribunal tem reduzido o percentual de multas com efeito confiscatório para algo em torno de 30% do valor do tributo. Assim, não tem razão jurídica a majoração pretendida pelo Município agravante. Nesse

---

<sup>186</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 1.075-1/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 29 maio 2014.



sentido, o RE 523.471-AgR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 23.4.2010 [...].<sup>187</sup>

O fato inusitado é que, pela decisão, o Fisco não teria o direito de ver restabelecida a multa de 200% – que estaria de acordo com o limite definido no AI 830.300 AgR-Segundo/SC – pois em outros casos o Supremo teria reduzido as multas para patamares em torno de 30% do valor do tributo, índice inclusive inferior àquele de 100% fixado pelo Tribunal de origem.

Realmente, em outros julgados o Supremo entendeu que não representa confisco uma multa equivalente a 20% ou até 30% do valor do tributo, podendo ser citados como exemplos o RE nº 523.471 AgR/MG – indicado no voto acima transcrito – e o RE nº 239.364/RS, respectivamente, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa e da Ministra Ellen Gracie.

Contudo, considerar que a multa de 30% é razoável não implica que a multa de 100% ou de 200% seja confisco, especialmente levando em conta a jurisprudência da Corte, que reiteradamente estabeleceu como critério para aferição do efeito confiscatório um juízo de proporcionalidade entre a penalidade aplicada e a infração cometida.

Diga-se, ainda, que no RE nº 523.471 AgR/MG, mencionado pela Ministra Rosa Weber como precedente, quem reduziu a multa de 60% para 30% foi o Tribunal de origem e não o STF. Este apenas manteve o juízo de equidade realizado, sobre o fundamento de que a instância inferior havia analisado as peculiaridades fáticas do caso.

Dessa forma, se 30% não é confisco, 200% também não seria e o Supremo poderia reformar a decisão do Tribunal de origem, elevando a multa de 100% para 200%. O único impedimento para tanto ocorreria se, ao analisar as peculiaridades desse caso específico, a Corte entendesse que a multa de 200% seria excessiva em relação à infração específica praticada pelo contribuinte naquele caso concreto.

Mas o STF, apesar de apontar o juízo de proporcionalidade entre a sanção pecuniária aplicada e a infração cometida como o critério de aferição do confisco, não chega a mencionar em seus julgados qual a ilegalidade praticada em cada caso, resumindo-se a analisar o valor da multa em relação ao tributo.

Isso ocorreu ao julgar o RE 754.554-AgR/GO, em 22/10/2013, quando a Corte considerou ocorrer confisco na aplicação de uma multa de 25% sobre o valor da mercadoria, patamar considerado irrazoável no caso, pois fez com que o valor da multa

---

<sup>187</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. decl. no agravo de instrumento: AI 805745 PR**. Embargante: Município de Palotina. Embargado: Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 29 de maio de 2012. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21917033/embdecl-no-agravo-de-instrumento-ai-805745-pr-stf/inteiro-teor-110474748>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

superasse o valor do tributo. No voto do relator, Ministro Celso de Mello, o princípio da vedação ao confisco é visto como uma vedação ao poder de tributar e serve para impedir a fixação de tributos ou multas em valores irrazoáveis, sem menção à infração cometida no caso concreto.

A pesquisa realizada se baseou no inteiro teor dos acórdãos do Supremo Tribunal Federal em cada um dos casos mencionados. E neles não se detectou a indicação da infração cometida, no máximo menções à prática de atos com dolo ou má-fé, mas sem a explicitação de que atos seriam esses, o que é incongruente com o critério escolhido pelo próprio Tribunal.

Apesar de estabelecer o referido critério, aparentemente a Corte faz uma separação entre os casos em que deve ser demonstrada a desproporcionalidade e os casos em que o caráter confiscatório é evidente, prescindindo de análise das peculiaridades da causa. Na verdade, essa distinção foi detectada tanto nos processos de controle concentrado de constitucionalidade, quanto nos processos de controle difuso.

Um indício dessa diferenciação quanto ao controle difuso pode ser encontrado no RE 799.547 AgR/MG, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia e julgado em 22/04/2014. Nesse julgado são consideradas abusivas as multas cujo patamar supere o valor do tributo, ou seja, independentemente das circunstâncias, o valor da multa não deve ultrapassar 100% do tributo devido pelo contribuinte. Ainda segundo esse julgado, se o confisco não for manifesto, devem ser analisadas as peculiaridades do caso, o que é impossível no âmbito do Recurso Extraordinário.

Verifica-se, portanto, uma nítida divisão: para os casos em que o confisco seria evidente, não seria necessária a análise da proporcionalidade entre o valor da multa e a conduta que a desencadeou; para os outros casos em que o efeito confiscatório não é claro, devem ser examinadas as circunstâncias concretas, o que é inviável no controle difuso de constitucionalidade perante o Supremo.

Ressalte-se que esse entendimento, quanto ao aspecto processual, é bastante restritivo, discordando de algumas posições apontadas em item anterior deste trabalho, que permitiam a apreciação de matéria fática no julgamento do recurso extraordinário, desde que os fatos estivessem mencionados no acórdão recorrido ou registrados em documentos juntados aos autos.

De todo modo, deve-se registrar a ausência de coerência entre os julgamentos quanto ao patamar considerado abusivo, a partir do qual o confisco estaria configurado. Parece predominar o entendimento de que a multa não pode superar o patamar de 100% do valor do

tributo, mas, conforme visto, houve julgado considerando razoável multa de 200% enquanto em outros se sugeriu que 60% seria um índice abusivo, justificando-se a redução para 30%.

Interessante notar também que não há diferenciação de critérios para a multa moratória e para a multa por infração à legislação tributária ou multa urbanística, bastando apenas a análise do percentual de aplicação da multa. Isso ficou patente no julgamento do AI RE nº 539.833 AgR/MG, que aplicou o princípio afirmando não haver distinção entre os vários tipos de multa administrativa, pouco importando se a violação foi à legislação tributária ou urbanística.

A peculiaridade deste caso é que o ente tributante, quando propôs o Recurso Extraordinário, alegou apenas que às multas não se aplicava o princípio que veda o confisco. Como o Supremo já consolidou o entendimento que o princípio é aplicável às multas por descumprimento da legislação tributária, foi negado seguimento ao Recurso Extraordinário.

Em seguida, o ente tributante ingressou com Agravo de Instrumento, reiterando as razões do Recurso Extraordinário, novamente não obtendo êxito. Somente depois dessa decisão, propôs Agravo Regimental e alertou que a multa em questão não era proveniente de ilícito tributário, decorrendo de infração à legislação urbanística.

No julgamento desse último recurso, foi afirmado enfaticamente que não cabe à parte trazer questão nova, que não foi suscitada no recurso extraordinário. Sendo assim, a diferenciação entre as multas poderia até ser relevante, contudo, diante de obstáculo processual, esse ponto não foi enfrentado pela Corte. Resta aguardar futuro posicionamento do Supremo em relação a multas por infrações não relacionadas ao direito tributário, para saber qual o posicionamento da Corte sobre o tema.

Provavelmente será mantida a tendência de expansão do âmbito de aplicação do princípio que veda o confisco, até porque os vários tipos de multa diferem quanto ao teor das infrações – urbanísticas, tributárias, quem sabe até aquelas decorrentes de contratos administrativos – mas se assemelham pelo fato de que constituem sanções pecuniárias por atos ilícitos. Dizendo de outro modo, se é o caso de estender o uso do princípio às multas, realmente não faz sentido estabelecer diferenciações quanto ao tipo de infração cometida.

Essa tese de alargar a abrangência da vedação ao confisco para incluir as multas, apesar de reiteradamente admitida desde o julgamento da ADI nº 1.075, é controversa. Vendo a questão sob um prisma meramente dogmático, não seria viável estender às multas o princípio que veda o confisco tributário, já que as multas não são tributos. Ainda nessa ótica, se fosse o caso de abranger também as multas, o texto constitucional teria sido redigido nesse sentido.

Entretanto, a crítica mais forte a esse entendimento do Supremo Tribunal Federal é encontrada na opinião daqueles que destacam o caráter sancionatório da multa e a sua função de prevenir ou ao menos desencorajar futuras ilicitudes. Concorde-se com essa corrente, que apesar de minoritária, acerta ao alertar que a sonegação e a ilegalidade tributária estariam admitidas, ainda que tacitamente, caso o contribuinte possa suportar facilmente o valor da multa – quase que incorporando esse custo ao seu processo produtivo.

De todo modo, mesmo recebendo essas críticas isoladas, o Supremo Tribunal Federal até os dias atuais continua entendendo que as multas aplicadas pela prática de atos ilícitos não podem ter efeito confiscatório.

#### 4.2.4 Considerações Finais sobre a Aplicação, pelo Supremo Tribunal Federal, do Princípio da Vedação ao Confisco Tributário

Nos julgamentos acima analisados, percebe-se uma atuação diferente do Judiciário, na medida em que este Poder não atua nos limites eventualmente bem definidos da legislação, mas tenta dar concretude a um dispositivo constitucional que não dispõe de regulamentação quantitativa, ou seja, de acordo com a visão tradicional de cunho positivista, a aplicação do dispositivo constitucional que veda o confisco demandaria uma lei que indicasse a partir de qual patamar ocorreria tributação com efeito confiscatório.

Porém, ao se libertar da visão positivista mais antiga, que negava efetividade a normas constitucionais não regulamentadas, o Supremo flertou com teses de cunho subjetivista, que apostam na “sensibilidade” do intérprete como fundamento para desvelar o sentido do texto normativo. O Ministro Celso de Mello, no voto proferido na ADI nº 2010 e na ADC nº 8, ambos os processos de sua relatoria, afirma que o dispositivo constitucional que veda a tributação confiscatória contém uma cláusula aberta, que não fornece critérios objetivos aplicáveis a todos os casos.

Seria, portanto, “[...] um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes”<sup>188</sup>. Dessa forma, segundo o magistrado, cabe aos Tribunais verificar caso por caso, avaliando se houve excesso na tributação e utilizando como critério o “princípio da

---

<sup>188</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 2.010-2/DF**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 29 maio 2014.

proporcionalidade”<sup>189</sup>. Corroborando com essa ideia, o Ministro Carlos Velloso em seu voto na ADI 2.010 entende que o tributo com efeito de confisco se trata de “conceito [...] indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de ‘área cinzenta’”<sup>190</sup>.

Constata-se que ainda há muitas incertezas e disparidade de opiniões na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Pode-se dizer que os julgamentos da ADI nº 1.075, da ADC nº 8 e da ADI nº 2.010 estão entre os mais influentes sobre o tema do confisco tributário, tanto pela extensão e profundidade das discussões quanto pela influência que exercem em praticamente todas as decisões subsequentes.

Nos três julgados mencionados, concluiu-se pela ocorrência de confisco, porém a partir de fundamentos totalmente diferentes, não havendo segurança na Suprema Corte quanto aos aspectos que definem a tributação confiscatória, sendo perceptível a opção pela discricionariedade judicial, em que caberia ao juiz transitar em uma “zona cinzenta” do direito e, a partir de suas convicções pessoais e idiossincrasias, solucionar o caso examinado.

Diante do exposto, constata-se que o STF possui uma visão ampliada sobre o princípio da vedação ao confisco em matéria tributária, de certa forma contrariando o fundamento ínsito à noção de tributos e de multa. Apesar de não constituir tributo, a multa tributária funciona como um estímulo ao cumprimento das normas por parte dos contribuintes, ou seja, não guarda relação com a capacidade contributiva, possuindo na verdade uma função repressiva, visando evitar novas infrações à legislação.

Por outro lado, o Supremo é errático na aplicação desse dispositivo, não havendo consistência quanto à possibilidade de discussão da matéria no âmbito recursal, o que dificulta às partes demonstrar eventual descompasso entre o ilícito e a penalidade ou provar que o tributo cobrado atinge o mínimo existencial.

---

<sup>189</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 2.010-2/DF**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 29 maio 2014.

<sup>190</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 2.010-2/DF**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 29 maio 2014.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A era moderna é caracterizada pelo surgimento do Estado, instituição política representativa da centralização do poder nas mãos do soberano e da perda de influência das várias ordens sociais existentes no medievo e a conseqüente extinção das imunidades tributárias em favor de segmentos sociais proeminentes, tais como as corporações de ofícios, o clero e a nobreza. Esse período de poder absoluto do monarca funcionou como uma transição entre o pluralismo político pré-estatal e o Estado de direito respeitador das garantias individuais. Antes do absolutismo, os contribuintes sujeitavam-se a uma tributação assistemática, praticada pelos integrantes do clero e da nobreza. Esses tributos eram de reconhecida ilegitimidade, na medida em que não decorriam de autorização legislativa emanada dos representantes do povo, na verdade eram frutos do arbítrio de mandatários locais, cuja autoridade era incontestável dentro de seu território.

Inaugurado o período despótico, o poder se centraliza na figura do soberano, para a qual irão convergir as queixas contra o abuso estatal, especialmente no tema dos tributos. Assim, ganha prestígio a noção de liberdade associada aos direitos individuais, com ênfase na propriedade e na livre iniciativa econômica. Esse ideário influenciou fortemente o direito, proliferando as cartas, declarações e demais documentos político-jurídicos reconhedores de direitos, especialmente aqueles associados às liberdades civis e políticas. No tocante à propriedade, sua influência fez com que o direito se tornasse um meio privilegiado de proteção de bens, chegando ao ponto de privilegiar tanto o aspecto patrimonial que o próprio ser humano foi coisificado, figurando como sujeito jurídico, categoria abstrata que desconsidera as peculiaridades da pessoa, enxergando-a como mero agente econômico possuidor de bens.

Superada a era medieval, ocorre a separação entre a esfera pública e a esfera privada, entre poder político e econômico e entre as funções administrativas e a sociedade civil. Essa diferenciação entre as estruturas sociais, políticas e econômicas permitirá o desenvolvimento de um maior controle sobre a atuação do Estado. Contudo, em um primeiro momento, devido à concentração absoluta de poder nas mãos do soberano, os direitos civis e políticos dos administrados ainda não foram plenamente reconhecidos. São característicos desse período o advento do monopólio da produção do direito e da criação e cobrança de tributos pelo Poder Público. A instituição de tributos passa a ser associada à noção de estrita legalidade, significando que somente poderiam ser cobrados legitimamente se criados por atos normativos de caráter geral e abstrato, em claro contraponto ao casuismo que imperava na

ordem política pretérita. Os valores informadores do direito passam a ser a segurança, ou seja, a possibilidade de estabelecer expectativas quanto à regulação estatal, além, é claro, da igualdade, bastante prestigiada como forma de permitir a todos livremente empreender, independentemente da situação social de origem.

Com a monopolização estatal da produção normativa, torna-se mais fácil reivindicar direitos, o que irá levar às revoluções liberais do século XVII e XVIII. No âmbito tributário, essa transição implica um destaque ainda maior à legalidade, só que a partir desse período as leis são produzidas pelo parlamento, buscando sua legitimidade não na autoridade do soberano, mas sim na autorização política concedida pelo povo através de seus representantes. Há alguns séculos já circulava a ideia de que o homem teria direitos inatos, decorrentes de sua própria natureza humana e preexistentes à organização em sociedade, mas somente com a centralização política ocorrida a partir da modernidade foi possível direcionar as reivindicações nesse sentido para um alvo específico: o Estado. Como resultado, houve a instituição progressiva de um sistema de proteção aos direitos individuais, ainda que em um primeiro momento os soberanos tenham reinado com poderes absolutos.

O programa básico das revoluções liberais é a proteção das liberdades, podendo ser identificado como núcleo comum: a proteção contra o arbítrio do soberano; a separação do exercício das funções estatais, com a prevalência do parlamento sobre os outros poderes; e o devido processo legal aliado ao acesso ao Poder Judiciário para combater abusos contra as liberdades individuais. A partir das revoluções liberais, também passou a ser frequente a consignação desses direitos e garantias individuais em documentos escritos, cujos exemplos mais eloquentes são a Declaração de Direitos de Virgínia, a Constituição dos Estados Unidos e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Nesses documentos, representativos do ideário iluminista, a questão tributária também é abrangida, na medida em que o confisco e a tributação desigual podem ser identificados como abusos praticados pelo Estado, sendo repelidos pelo conjunto de direitos reconhecidos nas declarações.

Portanto, em sua feição moderna, a vedação ao confisco se identifica com a preservação da autonomia individual, fundamento do Estado liberal de direito, modelo estatal associado à defesa das liberdades individuais e às concepções minimalistas sobre o Estado. Nesse sentido, associado ao rol de direitos individuais que devem ser reconhecidos pelos poderes públicos, surge um discurso que defende de maneira intransigente a propriedade individual do “apetite” arrecadador do Estado, tendo como corolário a vedação ao confisco na seara tributária.

A igualdade conquistada com as revoluções liberais limitou-se ao campo formal, permanecendo a maioria da população em condições precárias, provocando as tensões sociais da segunda metade do século XIX e início do século XX, que levaram o Estado a enfrentar a questão social e a assegurar direitos econômicos, sociais e culturais. As políticas de proteção social experimentam um ritmo crescente, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, de maneira a conceder certo patamar de direitos sociais, em diferentes graus de acordo com a época e o lugar, mesmo em países tradicionalmente adeptos de uma menor intervenção estatal.

Esse aumento do rol de prestações estatais implicará em majoração do gasto público, levando a uma ampliação da carga tributária, a qual não sofrerá severas críticas, já que, por um lado, há a preocupação dos agentes econômicos em atenuar os efeitos negativos do capitalismo, tornando menos atrativa uma eventual virada para o socialismo; por outro lado, a atuação de movimentos da sociedade viabiliza a conquista de vários direitos, cujo financiamento é bem aceito pela sociedade, na esteira da legitimidade presente em tais articulações políticas.

Entretanto, com o passar do tempo, o Estado Social passou por transformações que provocaram um questionamento sobre a sua existência e também sobre a extensão e legitimidade das políticas de cunho prestacional. Nessa mesma linha, o Estado começou a ser visto como um encargo muito pesado para a sociedade, alegadamente drenando recursos demais para finalidades discutíveis. Instaura-se um quadro de crise financeira, ganhando fôlego o discurso de que o custeio das políticas, através da tributação, é uma desvantagem para os agentes econômicos no cenário competitivo do comércio internacional. Com a finalidade de aliviar a carga tributária, são feitos cortes seletivos no orçamento público, em prejuízo das políticas de cunho prestacional, pressionados pela ameaça – muitas vezes concretizada – de realocação territorial dos agentes econômicos, buscando regimes de tributação mais favoráveis, seja no plano nacional ou internacional.

A vedação ao confisco na área tributária, antes associada à defesa da propriedade do contribuinte, modifica-se, identificando-se com a proteção à atividade econômica e ao desenvolvimento, percebendo-se um deslocamento do âmbito do indivíduo/proprietário para o âmbito da atividade econômica/propriedade. Ou seja, a despersonalização, fenômeno verificado em relação ao direito como um todo, também causa impacto na vedação ao confisco tributário, podendo-se afirmar que o importante deixa de ser a relação entre o proprietário e seus bens, gozando de primazia a atividade econômica em si considerada.



Contudo, essa visão sobre a vedação ao confisco não se coaduna com o Estado Democrático de Direito, modelo estatal caracterizado pela valorização da dignidade da pessoa humana, além do caráter transformador da atuação estatal. Sendo assim, o Estado passa a ter como objetivo fundamental permitir o desenvolvimento e emancipação de todo ser humano, além de combater qualquer ação que comprometa a integridade física, moral ou emocional da pessoa humana. Assim, é função do Estado Democrático de Direito garantir os direitos à igualdade, à liberdade e à autonomia, mas não no viés liberal clássico, que defendia uma atuação estatal mínima ou meramente garantidora da ordem e da propriedade. Nesse modelo, o Estado deve agir para transformar a realidade, especialmente em proveito dos menos favorecidos, que necessitam de apoio até mesmo para a subsistência.

Nesse cenário, prepondera o dever de solidariedade, consistindo na responsabilidade de todos pelo atingimento dos fins do Estado, especialmente, conforme mencionado, a promoção da dignidade humana. No plano financeiro, a própria existência do aparato público demanda a arrecadação de valores para o seu custeio, que devem ser repartidos solidariamente entre os membros da comunidade. A tributação, nesse aspecto, funciona como instrumento para efetivação da solidariedade no campo financeiro, permitindo que todos contribuam de acordo com sua capacidade econômica.

Estabelece-se uma dicotomia: a tributação ao mesmo tempo é vista como uma forma de destruir a propriedade individual ou a atividade econômica, uma vez que incide sobre os signos de riqueza revelados pelos indivíduos e pelas empresas; por outro lado, torna compulsória a repartição dos encargos para a manutenção da sociedade, independentemente do projeto político-estatal constitucionalmente definido. No caso brasileiro, a Constituição da República de 1988 prestigia a dignidade humana e, nesse sentido, determina a execução de diversas políticas públicas de cunho prestacional, que visam garantir um patamar mínimo de dignidade para todas as pessoas, exercendo influência positiva na construção da isonomia material. Ao financiar tais políticas, a tributação funciona como vetor de desenvolvimento humano, redistribuindo a riqueza e diminuindo a desigualdade econômica e social.

A partir desse contexto, a vedação ao confisco assume grande importância, na medida em que o confisco representa a tributação excessiva, que traz mácula à atuação do Estado e termina por retirar-lhe a legitimidade perante a sociedade. Entretanto, não se pode entender a vedação ao confisco em seu sentido primitivo, de defesa intransigente da propriedade privada de toda e qualquer forma de tributação. Dentro do Estado Democrático de Direito e dentro do um paradigma hermenêutico adotado na pesquisa, a vedação ao confisco deve ser aplicada como um dispositivo constitucional voltado a coibir os excessos da atividade tributária, mas

no sentido de defender a dignidade desse contribuinte e não preservar intacto o seu acervo patrimonial.

É certo que a propriedade e a livre iniciativa para empreender constituem aspectos da dignidade humana do contribuinte, porém, deve também ser considerada a dignidade dos demais membros da coletividade, cuja proteção depende de políticas públicas financiadas a partir da arrecadação dos tributos incidentes sobre o patrimônio dos mais ricos. Com isso, há de ocorrer uma harmonização da dignidade humana do proprietário e do não-proprietário, evitando-se a visão maniqueísta que ponha em contraposição os possuidores e os despossuídos, a fim de não agravar a já tão difícil convivência social.

Partindo da noção de solidariedade e da busca da isonomia material, representada na oferta de oportunidades de desenvolvimento para todos os membros da coletividade, o caráter redistributivo da tributação deve ser aceito pelos contribuintes, não podendo imperar a visão arcaica de que os tributos têm caráter contraprestacional, ou seja, o contribuinte teria direito a prestações estatais específicas, diretamente proporcionais ao montante recolhido aos cofres públicos. Na verdade, quem deve pagar tributos é quem menos precisa do Estado, eis que possui o patrimônio necessário a uma existência digna, tanto que é possível retirar-lhe alguns bens para fruição coletiva.

O limite a ser respeitado em matéria de tributação é justamente este, de não onerar o contribuinte a ponto de comprometer os bens materiais necessários para sua dignidade, sendo irrelevantes para a definição do que seja confisco os argumentos sobre a crise fiscal porque passou ou passa o Estado, eis que, apesar de relevante a discussão sobre o financiamento estatal, não tem relação direta com o estabelecimento de um patamar mínimo de patrimônio, intocável pelos tributos.

A propriedade, portanto, não é mais considerada como um direito absoluto do seu titular, na medida em que dentro do Estado Democrático de Direito se garante o direito a ser proprietário, mas não o direito a um determinado acervo intocável de bens. Antes vista sob uma perspectiva individualista e patrimonialista, a propriedade deve ser encarada, também, como um instrumento a serviço a sociedade, especialmente diante do reconhecimento expresso, pelo texto constitucional da sua função social. A funcionalização da propriedade fará com que o seu titular esteja obrigado a utilizar os bens em proveito próprio, mas também de acordo com o que for melhor para a coletividade. Nesse sentido, podem ser encontrados dispositivos legais, nos mais variados ramos de estudo do direito, que têm como finalidade concretizar essa função social, denotando uma transformação na visão jurídica sobre a propriedade, atualmente alinhada com a noção de Estado Democrático de Direito.

A fase atual do constitucionalismo também tem implicações no plano da teoria do direito, provocando uma reviravolta na maneira de interpretar e aplicar os textos normativos. Não se admite mais a "extração" do sentido do texto, como se houvesse uma essência de caráter universal, a ser obtida de maneira indistinta em todos os casos, por meio de métodos interpretativos construídos pelo intérprete. Essa metodologia seria mais necessária nos denominados "casos difíceis", em que colidem princípios ou valores constitucionais, oportunidade para o intérprete fazer prevalecer sua subjetividade. Tal maneira de interpretar o direito não é compatível com o constitucionalismo atual, fundamentado em uma Constituição democraticamente elaborada.

Os princípios jurídicos, por constituírem padrões de julgamento relacionados à moral e à justiça, são fundamentais nesse constitucionalismo contemporâneo, obtendo sua positivação sob a forma de direitos fundamentais, contidos no texto constitucional. Por consistir uma exigência moral evitar que a tributação comprometa o mínimo existencial necessário a uma vida digna, a vedação ao confisco tributário revela-se um princípio constitucional.

Ademais, sua aplicação não se dá ao modo das regras, no estilo "tudo-ou-nada", admitindo ponderação, no sentido de uma harmonização entre dois ou mais princípios aplicáveis ao mesmo caso, contudo, sem o emprego de fórmulas matemáticas ou metodologias universais, pré-estabelecidas e que serviriam para extrair o sentido do texto. Referidos expedientes, na verdade, buscam obter as respostas antes das perguntas, atribuindo pesos de acordo com as idiosincrasias do intérprete e, muitas vezes, relegando a um segundo plano a intersubjetividade e o contexto pretérito-presente em que a decisão está sendo proferida.

Consistindo em um princípio constitucional, a vedação ao confisco relaciona-se com todas as regras relativas ao aspecto quantitativo dos tributos, ou seja, definidoras da alíquota e da base de cálculo, as quais lhe dão concreção, na medida em que impedem os entes tributantes de exigirem tributos em patamar superior àquele previsto. Além disso, a própria Constituição de 1988 prevê a edição de atos normativos para fixação de alíquotas máximas para alguns impostos, cujo vínculo com o princípio ora estudado é evidente. Entretanto, o princípio que veda a tributação com efeito de confisco também pode ser aplicado diretamente, sem o intermédio de regras, especialmente quando utilizado para retirar a eficácia de regras que definem tributos em montante inconstitucional.

Nessa apreciação direta do caráter confiscatório de alguma regra definidora do aspecto quantitativo da tributação é que surgem as dificuldades na aplicação do princípio, entretanto, confirma-se a hipótese inicialmente aventada, de que é desnecessária a sua regulamentação ou

a formulação de um método baseado em conceitos abstratos e gerais, aptos a identificar racionalmente e com segurança as situações confiscatórias. Com base na matriz hermenêutica utilizada, é possível atribuir sentido ao texto constitucional, viabilizando a interpretação/aplicação adequada do princípio da vedação ao confisco, servindo de critérios a dignidade da pessoa humana e o respeito ao mínimo existencial ou patrimônio mínimo, além da noção de integridade, que aglutina a equidade, a justiça e o devido processo legal no ato de decidir.

Porém, tais critérios não devem ser vistos como dados universais, utilizáveis indistintamente na solução de todos os casos pelo intérprete. Ao contrário, não significam uma definição a priori do que seja confisco, mas sim parâmetros para a análise do caso concreto, contextualizado historicamente e mediante o estabelecimento de uma intersubjetividade entre os membros da comunidade, sem que um intérprete isolado assuma um protagonismo exagerado, impondo sua visão pessoal aos demais, especialmente quando referida interpretação não vislumbra os parâmetros mencionados, faltando-lhe integridade.

Em relação às decisões judiciais, além da integridade, também devem exibir coerência com as demais decisões produzidas pela comunidade de intérpretes, implicando que os juízes tanto recebem influência dos julgados pretéritos quanto agem criticamente, produzindo os novos “capítulos” desse cabedal de interpretações. Quanto ao presente tema, o Supremo Tribunal Federal não apresenta coerência em vários pontos, tendo sido abordados nesse estudo: o conceito de confisco; a possibilidade de aplicação do princípio que veda o confisco no controle de constitucionalidade difuso e no concentrado; e a aplicabilidade do princípio às multas por ato ilícito.

Sobre o conceito de confisco, o Supremo sempre o associou ao comprometimento da subsistência do contribuinte, resultante de uma tributação excessiva. Apesar de não ter reconhecido expressamente em nenhum julgado o confisco enquanto violação ao devido processo legal, a Corte dá a entender que o aspecto procedimental também pode implicar em exigências com efeito de confisco. Entretanto, a tônica dos julgamentos sempre foi a análise do aspecto quantitativo dos tributos, tentando identificar uma carga tributária insuportável, que compromete a existência digna.

Percebe-se, nesse passo, que o Supremo Tribunal também identifica a vedação ao confisco com a proteção ao mínimo existencial. Porém, o Tribunal exibe uma racionalidade fortemente influenciada pelo positivismo, quando tenta estabelecer um percentual a priori para as exigências confiscatórias, inclusive fazendo referência a alíquotas de decisões anteriores. Essa abordagem ignora elementos do caso concreto, levando a contradições e incoerência,

como ocorreu em diversas decisões, em que as Turmas, mesmo em curto intervalo de tempo, titubearam quanto à alíquota tida como confiscatória oscilando entre vários índices distintos.

Desde que se trate de excesso visível, a apreciação do princípio no controle concentrado de constitucionalidade é amplamente admitida, apesar dessa modalidade de controle não ter pertinência com casos concretos. Em relação ao controle difuso de constitucionalidade, em vários julgados o Supremo Tribunal Federal também aplicou o princípio que veda o confisco, contudo, vacilando quanto aos requisitos para tanto, especialmente no que diz respeito à possibilidade de apreciação das provas concernentes ao caso concreto, tema polêmico dentro da sistemática do recurso extraordinário. Mais uma vez, a Corte não se caracterizou pela coerência, nem mesmo ficando claro quando é possível considerar os elementos fáticos da causa, tão importantes para a caracterização da ocorrência do confisco tributário.

No tocante à aplicação do princípio que veda o confisco às multas decorrentes de ato ilícito, o Supremo é coerente, na medida em que há vários anos vem admitindo essa possibilidade de maneira ininterrupta, inclusive ampliando essa interpretação para abarcar até multas não-tributárias, como aquelas decorrentes de ilícitos urbanísticos, por exemplo. Essa visão ampliativa termina por deturpar o sentido do preceito constitucional que impede a tributação com efeito de confisco, uma vez que as multas mencionadas não constituem tributo e, além disso, não possuem função arrecadatória, mas sim punitiva, visando desencorajar a prática de novos ilícitos. Caso o valor de tais sanções seja facilmente suportável pelo contribuinte, perderiam sua finalidade e estaria sendo admitida, ainda que implicitamente, a normalidade do cometimento de infrações.

Em suma, não é toda e qualquer tributação excessiva que irá significar confisco, mas apenas aquela que ultrapassar o limite da dignidade humana. Obviamente, diversas incidências tributárias não chegam a comprometer o mínimo existencial do contribuinte – não sendo confiscatórias, portanto – e, mesmo assim, são ilícitas. Porém, a ilicitude decorre de outros fatores e não do comprometimento desse mínimo necessário à existência digna. Nesse sentido, a vedação ao confisco se diferencia da capacidade contributiva, eis que o contribuinte pode estar pagando mais tributos do que seria adequado às suas forças – quando comparado com outros contribuintes – mas, ainda assim, não ter seu mínimo existencial inviabilizado.

Esse patrimônio mínimo do contribuinte, que é objeto de proteção constitucional, representa o limite a ser respeitado por todas as funções estatais – legislativa, executiva e judiciária. O Poder Judiciário tem uma atuação predominantemente repressiva, ou seja, afasta abusos na criação ou aplicação de normas, inclusive quando veiculadores de confisco

tributário. Quanto aos Poderes Legislativo e Executivo, devem atuar principalmente de maneira preventiva, evitando que sejam criadas ou aplicadas normas tributárias que invadam o mínimo existencial do contribuinte.

A discussão sobre confisco nos processos judiciais, por estes contarem com fase específica para dilação probatória, permite a investigação da situação peculiar de cada contribuinte, identificando-se o eventual comprometimento da subsistência da pessoa ou da atividade econômica por excesso de tributação. Por outro lado, quando se intenta aplicar o princípio que veda o confisco no plano legislativo deve ser enfrentada também a dicotomia entre o direito fundamental à propriedade e a função social que esta deve desempenhar, configurando-se o confisco tributário a priori apenas em casos extremos, notadamente aqueles previamente escolhidos pelo legislador, quando este fixa regras com patamares máximos para o aspecto quantitativo dos tributos.

Portanto, além da dignidade da pessoa humana e a correlata proteção ao mínimo existencial, o direito de propriedade e a sua função social também servem de balizadores para a aplicação do princípio constitucional que veda o confisco. Por outro lado, mesmo identificados os parâmetros para a aplicação do princípio que veda a tributação com efeito de confisco, a tarefa se revela difícil, ante a impossibilidade de definição de uma fórmula ou uma metodologia a priori, pressupondo, na verdade, a superação dos paradigmas de viés positivista, ainda entranhados em maior ou menor grau em todos os intérpretes, mesmo aqueles com assento na Suprema Corte.

## REFERÊNCIAS

- ADEODATO, João Maurício. Uma teoria (emancipatória) da legitimação para países subdesenvolvidos. **Anuário do mestrado em direito da UFPE**, Recife, n. 5, 1992.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ASHCROFT, Bill; GRIFFITHS, Gareth; TIFFIN, Helen. **Post-colonial studies: the key concepts**. 2nd ed. London: Routledge, 2007. Termo: Washington Consensus.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- AVELÃS NUNES, Antônio José de. **As voltas que o mundo dá...** reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial. **RPGE**, Porto Alegre, v. 31, n. 66, p. 89-114, jul./dez. 2007.
- BECK, Ulrich. De la sociedad industrial a la sociedad del riesgo: cuestiones de supervivencia, estructura social e ilustración ecológica. **Revista Occidente**, Madrid, n. 150, p. 19-40, 1993.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política**; tradução de Marco Aurélio Nogueira. 14. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.
- BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. 6. ed. Brasiliense: São Paulo, 1994.
- BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000.
- BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do Estado**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRAGATO, Fernanda Frizzo. Positivação e efetividade dos direitos humanos. **Estudos Jurídicos**, São Leopoldo, v. 40, n. 2, p. 66-71, jul./dez. 2007.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (16 de julho de 1934)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm)>. Acesso em: 13 out. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 07 jun. 2014.

BRASIL. **Lei complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n° 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n° 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei n° 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n° 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 03 ago. 2014.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 15 out. 2014.

BRASIL. **Lei n. 8.846, de 21 de janeiro de 1994**. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm)>. Acesso em: 14 out. 2014.

BRASIL. **Lei n. 9.783, de 29 de janeiro de 1999**. Dispõe sobre a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos pensionistas dos três Poderes da União, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9783.htm)>. Acesso em: 14 out. 2014.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 05 set. 2014.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução n. 9, de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383>>. Acesso em: 09 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação declaratória de constitucionalidade (medida cautelar) n° 8-8/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF. 13 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 29 maio 2014.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 1.075-1/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 2.010-2/DF**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 2.031-5/DF**. Requerente: Partido dos Trabalhadores - PT. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 29 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347396>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar) nº 939-7-MC/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, DF 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346704>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.497-8/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de outubro de 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347092>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.031-5/DF**. Requerente: Partido dos Trabalhadores - PT. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 03 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375306>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.105-8/DF**. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 18 de agosto de 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental em agravo de instrumento nº 196.465-9/MG**. Agravante: Ferroeste Industrial Ltda. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 12 de agosto de 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=283578>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no agravo de instrumento nº 464.863/MG**. Agravante: Siderúrgica Itaferrro Ltda. Agravado: Estado de Minas Gerais.

Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608568>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 637.717/GO**. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Laboratório Kinder LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 13 de março de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1870859>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 682.546/SC**. Agravante: Graziela de Oliveira Vieira e Cia. Ltda. Agravado: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 05 de junho de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2315140>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 255.836-2/RJ**. Agravante: Gerdau S/A. Agravado: Centrais Elétricas Brasileiras S/A - Eletrobrás. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 21 de outubro de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365065>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 523.471/MG**. Agravante: União. Agravado: Indústria de Calçados Marlin Ltda. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 06 de abril de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 547.559/SC**. Agravante: Industrial Appel Ltda. Agravado: União. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 26 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5009827>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 565.341/PR**. Agravante: CDB – Comércio de Veículos Importados Ltda. Agravado: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 05 de junho de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2213743>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 600.442/SC**. Agravante: Cristallerie Strauss S/A. Agravado: Instituto Nacional de Seguro Social - INSS. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 25 de setembro de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3014699>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 631.769/MG**. Agravante: General Eletric do Brasil Ltda. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 17 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5253137>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 636.567/DF**. Agravante: Petrobrás Distribuidora S/A. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 05 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP &docID=4893526>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 754.554/GO**. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Comercial de Alimentos Malagoni Ltda. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 22 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 760.783/SP**. Agravante: União. Agravado: Petit Marie Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 25 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5464039>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 769.089/MG**. Agravante: Tyresoles de Minas Gerais S/A. Agravado: Município de Contagem. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 05 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3495967>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 799.547/MG**. Agravante: Previni Administradora e Corretora de Seguros Ltda. Agravado: Município de Poços de Caldas. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 22 de abril de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5787530>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de declaração no agravo de instrumento AI 805745 PR**. Embargante: Município de Palotina. Embargado: Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 29 de maio de 2012. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21917033/embdecl-no-agravo-de-instrumento-ai-805745-pr-stf/inteiro-teor-110474748>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de declaração no agravo de instrumento nº 805.745/PR**. Embargante: Município de Palotina. Embargado: Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 29 de maio de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2234744>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 213.396-5/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 02 de agosto de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 239.397-2/MG**. Recorrente: VDL Siderurgia Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ilmar Galvão.

Brasília, DF, 21 de março de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=256404>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 239.964/RS**. Recorrente: Maxiforja S/A – Forjaria e Metalurgia. Recorrida: União Federal. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 15 de abril de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=256600>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 245.766-3/SP**. Recorrente: Indústria de Vidros Pirofaz Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 29 de agosto de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=257492>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 388.312/MG**. Recorrente: Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte e Região. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628469>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 393.946-7/MG**. Recorrente: P& M Instalações Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 03 de novembro de 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261716>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 603.191/MT**. Recorrente: Construtora Locatelli Ltda. Recorrido: União. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo regimental no agravo de instrumento nº 830.300/SC**. Agravante: HSBC Bank Brasil S/A – Banco Múltiplo. Agravado: Município de Tubarão. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 06 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1746760>>. Acesso em: 29 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 279**. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_201\\_300](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_201_300)>. Acesso em: 02 out. 2014.

BUFFON, Marciano. A crise estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. In: MORAIS, José Luiz de Bolzan (Org.). **O Estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BURKE, Edmund. Reflexões sobre a revolução em França. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1982.

CALERA, Nicolás María López. **Yo, el Estado**. Madrid: Editorial Trotta, 1992.

- CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estado de direito**. Lisboa: Fundação Mário Soares e Gradiva, 1999. (Cadernos Democráticos, 7).
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CARVALHO, Raimundo Eloi. **Tributação sobre o consumo: IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS**. Brasília, DF: 2005. Palestra apresentada no II Seminário de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/P05TributacaosobreoConsumo.pdf>>. Acesso em 30 jul. 2014.
- CHEVALLIER, Jacques. **O estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Forum, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COSTA, Pietro. Diritti. In: FIORAVANTI, Maurizio (Org.). **Lo stato moderno in Europa: istituzioni e diritto**. 12. ed. Roma: Laterza, 2002.
- COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista CEJ/Conselho da Justiça Federal**, Brasília, DF, v. 7, n. 22 jul./set. 2003. Conferência proferida no Seminário sobre a Reforma Tributária, realizado pelo Centro de Estudos Judiciários em março de 2003, Seção Judiciária do Ceará Justiça Federal, Fortaleza, CE. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/560/740>>. Acesso em: 07 nov. 2014.
- DOMINGUES, José Marcos. Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, p. 25-33, set. 2011.
- DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.
- DWORKIN, Ronald. **O direito da liberdade: a leitura moral da Constituição norte-americana**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2006.
- DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ENGELMANN, Wilson. **Crítica ao positivismo jurídico**: princípios, regras e o conceito de direito. São Paulo: Sérgio Antônio Fabris, 2001.

FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

FACHIN, Luiz Edson. Sobre o projeto do código civil brasileiro: crítica à racionalidade patrimonialista e conceitualista. **Boletim da Faculdade de Direito**, Coimbra, v. 76, 2000.

FARIA, José Eduardo. Democracia e governabilidade: os direitos humanos à luz da globalização econômica. In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direito e globalização econômica**: implicações e perspectivas. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

FARIA, José Eduardo. **Sociologia jurídica**: direito e conjuntura. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. (Série GVLaw).

FERRAJOLI, Luigi. **Por uma teoria dos direitos e bens fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FIORAVANATI, Maurizio. **Appunti di storia delle costituzioni**. Torino: Giappichelli, 1995. trad. esp. Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones. 4. ed. Trotta: Madrid, 2003.

FONSECA, Ricardo Marcelo. Para uma possível teoria da história dos direitos humanos. **Pensar**, Fortaleza, v. 16, n. 1, p. 273-291, jan./jun. 2011.

GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do Estado contemporâneo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GIORDANI, Paolo; ROCHA, Nadia; RUTA, Michel. Food prices and the multiplier effect of export policy. **Staff Working Paper**, [S.l.], ERSD-2012-08, Apr. 2012 Disponível em: <[http://www.wto.org/english/res\\_e/reser\\_e/ersd201208\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd201208_e.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2013.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GROSSI, Paolo. **História da propriedade e outros ensaios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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

HÖFFE, Otfried. **Derecho intercultural**. Gedisa: Barcelona, 2000.

HOMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. Nova Iorque: Norton & Company, 2000.

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

INTERNATIONAL FEDERATION FOR HUMAN RIGHTS. Mexico - The North American Free Trade Agreement (NAFTA): effects on human rights. Violation of labour rights. **Report International Fact-finding Mission**, [S.l.], n. 448/2, Apr., 2006. Disponível em: <<http://www.refworld.org/docid/46f146860.html>>. Acesso em: 11 out. 2013.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

KRELL, Andreas. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des) caminhos de um direito constitucional "comparado"**. Porto Alegre: Fabris, 2002.

LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

LUIZ, Fernando Vieira. **Teoria da decisão judicial: dos paradigmas de Ricardo Lorenzetti à resposta adequada à Constituição de Lenio Streck**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAIS, José Luis Bolzan de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MORAIS, José Luis Bolzan de. As crises do estado. In: MORAIS, José Luiz Bolzan de (Org.). **O estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUZAFFAR, Chandra. From human rights to human dignity. In: NESS, Peter Van (Ed.). **Debating human rights Critical essays from the United States and Asia**. London: Routledge, 2003.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Forum de direito tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, jul./ago. 2003.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. [S.l.], 1948. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2014.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Goiânia: Editora da UFG; Brasília: Editora da UnB, 1997.

ROTH, André-Noël. O direito em crise: fim do Estado moderno? In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direito e globalização econômica**: implicações e perspectivas. 1.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SANDOVAL-ALMAZAN, R; GIL-GARCIA, J. Ramon. Towards cyberactivism 2.0? understanding the use of social media and other information technologies for political activism and social movements. **Government Information Quarterly**, [S.l.], v. 31, n. 3, p. 365-378, 2014. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0740624X14000902>>. Acesso em: 07 nov. 2014.

SANTOS, André Leonardo Copetti. O discurso decisório do STF à luz das tradições individualista e coletivista. O caso da contribuição previdenciária dos inativos. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de (Org.). **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**: anuário do PPGD/UNISINOS. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Porto Alegre, n. 1, p. 171-213, out./dez. 2007.

SILVA, Ovídio Baptista. **Jurisdição e execução na tradição romano-canônica**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

SILVA, Reinaldo Pereira e. A dignidade da pessoa humana como condição de possibilidade de sentido. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, ano 6, n. 24, p. 235-252, out./dez. 2005.

STRECK, Lenio Luiz. Desconstruindo os modelos de juiz: a hermenêutica jurídica e a superação do esquema sujeito-objeto. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: Programa de pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, v. 4, Porto Alegre, Livraria do Advogado; São Leopoldo, UNISINOS, 2008. p. 97-116.

STRECK, Lenio Luiz. Patogênese do protagonismo judicial em TerraeBrasilis ou de como “sentença não vem de *sentire*”. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2010. p. 145-164.

STRECK, Lenio. **Hermenêutica jurídica em crise**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

STRECK, Lenio. O pós-positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes): dois decálogos necessários. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 7, p. 15-45, jan./jun. 2010.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. O tributo na formação histórica do Estado moderno. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 12, p. 13-44, 2007.



TEPEDINO, Gustavo. Normas constitucionais e direito civil na construção unitária do ordenamento. **Revista de Direito de Estado**, [S.l.], n. 7, p. 69-80, jul./set. 2007.

TEPEDINO, Gustavo. **A função social da propriedade e o meio ambiente**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 3.

TEPEDINO, Gustavo. **Normas constitucionais e direito civil na construção unitária do ordenamento**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 3.

TEPEDINO, Gustavo. **Normas constitucionais e relações de direito civil na experiência brasileira**. Temas de Direito Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2.

TEPEDINO, Gustavo. **O direito civil-constitucional e suas perspectivas atuais**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 3.

TEPEDINO, Gustavo. **Os direitos reais no novo código civil**. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2.

TEPEDINO, Gustavo. **Teoria dos bens e situações subjetivas reais**: esboço de uma introdução. Temas de direito civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. t. 2.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, v. 42, p. 69-78, 1990. Disponível em: <<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/932407/DLFE-48620.pdf/REVISTA4269.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service. United States estate (and generation-skipping transfer) tax return. **Instructions for Form 706** (Rev. August 2015), [S.l.], Sep. 25, 2015 Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i706.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2014.

WAINCYMER, Jeff. The trade and human rights debate: introduction to an interdisciplinary analysis. In: JOSEPH, Sarah; KINLEY, David; WAINCYMER, Jeff (Ed.). **The world trade organization and human rights**: interdisciplinary perspectives. [S.l.], Edward Elgar, 28 Dec. 2009. Disponível em: <<http://www.elgaronline.com/abstract/9781847206619.00006.xml>>. Acesso em: 03 out. 2013.

WARAT, Luiz Alberto. **Introdução geral ao direito**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. 1.

YOUNG, Robert J. C. **Postcolonialism**: a very short introduction. Oxford: Oxford University Press, 2003.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil**: ley, derechos, justicia. 10. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

