

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Cláuber Gonçalves dos Santos

**A PROIBIÇÃO DE TRIBUTOS COM EFEITO DE CONFISCO E A
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Porto Alegre
2006

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Cláuber Gonçalves dos Santos

**A PROIBIÇÃO DE TRIBUTOS COM EFEITO DE CONFISCO E A
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre

Orientador Prof. Dr. Humberto B. Ávila

Porto Alegre
2006

RESUMO

A norma do art. 150, inciso IV da CF/88 veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o direito de utilização do tributo com efeito de confisco, inserindo-se no chamado “sistema tributário” como uma norma de limitação ao poder tributário. Ocorre que a indeterminação de seu conteúdo não permite sua aplicação imediata, tornando necessário o preenchimento de seu significado pelo intérprete. Essa determinação tem exigido, mais do que nunca, uma especial atenção dos operadores do direito, tendo em vista a crescente elevação da carga tributária, que, no modo quantitativo, não tem encontrado limites.

O presente trabalho procura estudar a previsão constitucional da proibição de confisco, a partir do entendimento que dela possui a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, propõe-se a investigar a relação entre proibição de confisco e proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva como ponto de partida e análise, verificando as dificuldades que estas normas apresentam para uma estruturação eficiente e útil que possa servir à norma em estudo.

Na seqüência, investiga-se a relação entre o confisco e os direitos fundamentais, em especial a liberdade, o mínimo vital, a dignidade da pessoa humana e o direito de propriedade, conferindo especial enfoque à tributação como limitação ao direito de propriedade.

Em continuidade, estudam-se as teorias do núcleo essencial dos direitos fundamentais em suas modalidades amplamente conhecidas – absoluta, relativa, objetiva e subjetiva – para encontrar na teoria absoluta um suporte teórico útil de verificação da existência de um tributo confiscatório. A seguir, examinam-se as diferentes espécies de normas jurídicas, ou seja, os princípios e as regras, e questiona-se a posição da norma do art. 150, IV da CF/88 em tal divisão, concluindo tratar-se de norma com função ordenativa dos conflitos entre princípios jurídicos que opera pela imposição de deveres sobre os deveres naqueles contidos, realizados mediante a concreção, cuja função última é bloquear a incidência de tributos sobre o núcleo essencial da propriedade e da liberdade, prescrevendo os modos de raciocínio e argumentação que devem ser observados nessas normas envolvidas. Sua função é de norma metódica – um postulado normativo aplicativo no modelo proposto por Humberto Ávila. Por conseguinte, estuda-se a modalidade específica de postulado normativo aplicativo, qual seja a “proibição de excesso” e sua concreção em casos tributários e não tributários, confirmando sua utilização através das decisões selecionadas do Supremo Tribunal Federal. Verifica-se ainda a necessidade deste postulado ser aplicado mediante a consideração a todos os tributos exigidos de um mesmo indivíduo durante um

período de tempo, sejam eles provenientes de uma mesma pessoa política ou não; do mesmo modo que torna-se relevante na estruturação a consideração dos gastos inerentes ao exercício dos direitos fundamentais envolvidos e atingidos diretamente pela tributação.

Palavras-chave: tributo – confisco – proibição – jurisprudência

RIASSUNTO

La norma dell'articolo 150, inciso IV della Costituzione Federale Brasiliana (CF/88), che vieta all'Unione Federale, agli Stati, al Distretto Federale e ai Comuni il diritto di utilizzare i tributi con effetto di confisca, si inserisce nel cosiddetto "sistema tributario" come norma limitante il potere di imporre tributi. La sua indeterminatezza, però, non ne permette l'applicazione immediata e si rende necessario che il significato venga inserito dall'interprete. La sua determinazione richiede, come non mai, un'attenzione speciale da parte di chi opera nel diritto, visto il crescente aumento del carico tributario che, dal punto di vista quantitativo, non sta trovando limiti.

Il presente studio ha lo scopo di analizzare la capacità costituzionale della proibizione della confisca, a partire dalle opinioni espresse dalla dottrina e dalla giurisprudenza del Supremo Tribunale Federale sull'argomento. A tal fine, ci si propone di esaminare la relazione tra proibizione della confisca e proporzionalità, ragionevolezza e capacità contributiva come punto di partenza e analisi, e verificare le difficoltà che queste norme oppongono ad una struttura efficiente e utile che possa servire alla norma in esame.

Si affronta, poi, la relazione tra la confisca e i diritti fondamentali, in modo speciale la libertà, il minimo vitale, la dignità della persona umana e il diritto di proprietà, con speciale attenzione all'imposizione di tributi come limite al diritto di proprietà.

Si prosegue, in seguito, studiando le teorie del nucleo essenziale dei diritti fondamentali nelle loro modalità ampiamente conosciute - assoluta, relativa, oggettiva e soggettiva - per individuare, nella teoria assoluta, un supporto tecnico utile a riconoscere l'esistenza di un tributo con effetto di confisca. Si esaminano, poi, le differenti specie di norme giuridiche, ossia i principi e le regole, e ci si interroga sulla posizione della norma dell'articolo 150, inciso IV della Costituzione Federale Brasiliana (CF/88), in tale settore, arrivando alla conclusione che si tratta di una norma avente la funzione di ordinare i conflitti tra principi giuridici attraverso l'imposizione di doveri sui doveri contenuti in quegli stessi principi, concretamente realizzati, e il cui scopo finale è il blocco dell'incidenza di tributi sul nucleo essenziale della proprietà e della libertà, prescrivendo i modi di raziocinio e argomentazione che devono essere osservati per tali norme coinvolte. La sua funzione è di norma metodica - un postulato normativo applicativo, sul modello proposto da Humberto Avila. Si studia, poi, di conseguenza, la modalità specifica del postulato normativo applicativo, cioè quale sia la "proibizione dell'eccesso" e la sua realizzazione concreta in casi tributari e non tributari, confermandone l'utilizzazione attraverso la selezione di decisioni del Supremo Tribunale Federale. Si verifica, infine, la necessità che questo postulato sia applicato considerando tutti i tributi richiesti

ad uno stesso individuo durante un determinato periodo, siano essi provenienti da uno medesimo soggetto politico o no; allo stesso modo si rende importante in tale strutturazione, la considerazione dei costi inerenti l'esercizio dei diritti fondamentali coinvolti e toccati direttamente dall'azione tributaria.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	22
1.1 Limitações ao poder de tributar	26
2 TRIBUTO CONFISCATÓRIO E PROPOSIÇÕES DE DEFINIÇÃO.....	29
2.1 Proibição de confisco e proporcionalidade.....	30
2.2 Proibição de confisco e razoabilidade.....	37
2.3 Proibição de confisco e capacidade contributiva.....	43
3 TRIBUTO CONFISCATÓRIO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	49
3.1 A proibição de confisco e a liberdade	49
3.2 Mínimo vital e dignidade da pessoa humana	53
3.3 Direito de propriedade e suas limitações	58
3.3.1 Tributação como limitação ao direito de propriedade.....	63
4 PROIBIÇÃO DE TRIBUTOS CONFISCATÓRIOS E TEORIAS DO NÚCLEO ESSENCIAL	66
4.1 Teoria objetiva.....	66
4.2 Teoria subjetiva.....	67
4.3 Teoria relativa.....	68
4.4 Teoria absoluta e a Teoria de Klein.....	70
4.5 Considerações	77
5 ESTRUTURA NORMATIVA DO ART. 150, IV DA CF/88	81
5.1 Proibição de tributos com efeito de confisco é regra jurídica?.....	81
5.2 Proibição de confisco é princípio jurídico?.....	84
5.3 Considerações	90
6 PROIBIÇÃO DE CONFISCO E POSTULADO DA PROIBIÇÃO DE EXCESSO	93

6.1 Sentido do termo <i>Postulado</i>	93
6.2 Postulado da proibição de excesso e tributos confiscatórios	96
6.3 Proibição de excesso no Supremo Tribunal Federal e proibição de confisco tributário	100
6.4 Conclusões.....	116
CONCLUSÃO FINAL	123
REFERÊNCIAS	132
JURISPRUDÊNCIA.....	138

INTRODUÇÃO

Esta dissertação se propõe a realizar uma análise da proibição de tributo com efeito de confisco que fundamente a interpretação sistemática das normas constitucionais, mediante a estruturação da relação que se instaura entre as normas de competência tributária e as normas que garantem a propriedade e a liberdade. Num Estado em que a elevada carga tributária, pela quantidade de tributos e pelos índices de arrecadação, que não param de crescer, é a principal fonte de custeio, encontrar formas até então pouco desenvolvidas de defesa do contribuinte e de limitação efetiva do poder tributário, é tarefa indispensável para o resguardo do indivíduo frente às investidas do Estado.

Assim, o objetivo geral do presente trabalho é o exame da proibição de tributos com efeito de confisco não como norma principiológica ou como regra, mas como metanorma que estrutura deveres sobre outros deveres presentes em regras e princípios vinculados à relação entre o Estado e o contribuinte, utilizando-se, para tanto, da observação dos fenômenos normativos produzidos a partir das decisões do STF em relação à proibição de excesso.

Na tentativa de contribuir para o enfrentamento do tema, parte-se de uma concepção até agora não explorada pela doutrina nacional e pela

jurisprudência - aquela que lhe atribui o estatuto de postulado normativo aplicativo –, com vistas a conferir maior eficiência e clareza nas questões que envolvem a matéria.

Pretende-se, assim, testar a hipótese de que o enquadramento da proibição de excesso como metanorma se constitui em ferramenta hábil para a declaração do efeito confiscatório de um tributo.

A proibição de tributos com efeito confiscatório vem acompanhando as Constituições brasileiras desde 1824¹, ora como decorrência da garantia do direito de propriedade, ora como proibição contida em regra geral², surgindo expressamente na redação da CF/88, ora em vigor, da seguinte forma:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

O objetivo desta pesquisa é a investigação da norma que veda ao tributo o efeito de confisco, como proibição de excesso. Para tanto, faz-se necessária a análise desta norma a partir de sua inserção na CF/88 e de sua relação com

¹ A Constituição do Império de 1824 dispunha, em seu art. 179, XX, que: “A inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte: [...] XX – Nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente. Portanto, não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infâmia do réu se transmitirá aos parentes em qualquer grau que seja”.

² Art. 113, § 29, CF/34 – “Não haverá pena de banimento, morte, confisco ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra com país estrangeiro”.

as demais normas – regras e princípios – que integram o sistema constitucional brasileiro.

Muitos são os problemas que enfrentam aqueles que se propõem a desbravar tema tão complexo. Seu desenvolvimento, tanto pela doutrina pátria como pela estrangeira, vem ocorrendo de forma lenta e gradual, sendo ainda poucos aqueles que se dedicam a enfrentar a matéria, geralmente partindo dos avanços de temas como propriedade, legalidade, igualdade, capacidade contributiva e razoabilidade.

Esta escassez tem sua causa. É que o tema “confisco tributário” tem sido visto pela doutrina, salvo expressivas exceções, como de difícil enfrentamento, chegando mesmo Barreto a afirmar que os doutrinadores têm fugido da questão como “o diabo foge da cruz³”. Carvalho também não destoa deste pensamento:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico, editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. [...] Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.⁴

³ BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, 1995, p. 96.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 159.

Por conseqüência, a ausência de critérios objetivos e de elementos que possibilitem a manipulação segura desta norma, de forma metódica e racional, faz com que sejam feitas proclamações doutrinárias com ênfase na violação da propriedade, sem, contudo, adentrar-se no *como*, no *quando* e no *de que modo* essa violação pode ser controlada, quando atenta contra os direitos fundamentais nela envolvidos. Por conta disso, a doutrina deixa de desempenhar seu papel fundamental de contribuição com as decisões do Poder Judiciário, em especial as do STF.

Não fosse só isso, a falta de limitação do objeto de estudo e os diferentes enfoques (violação da capacidade contributiva, da propriedade, da legalidade, da razoabilidade) – todos de relevante interesse teórico - acabam por pouco avançar no desenvolvimento do assunto, deixando, o que é mais grave, uma lacuna, por vezes sem referência ao sistema constitucional, feitas de perguntas não atendidas, de respostas vagas e inconsistentes.

O conceito de confisco corresponde, de uma maneira geral, a uma transferência compulsória da propriedade privada ao Estado. No confisco, o confiscado é privado do que lhe pertence em proveito do Estado. Já na primeira metade do século passado, Bielsa dizia que o confisco está presente quando o Estado pratica:

ato que em virtude de uma obrigação tributária determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao Fisco, injusta por seu montante ou pela falta de causa jurídica ou

porque aniquila o ativo patrimonial; em suma, quando não é justa nem razoável⁵.

Na própria definição de tributo confiscatório de Bielsa, compartilhada por Coêlho⁶, já se mostra parte do problema que a doutrina e a jurisprudência têm enfrentado.

Primeiro, o de entender a proibição de confisco como proteção frente ao aniquilamento ou à destruição da propriedade, deixando de fora aspectos importantíssimos da liberdade; segundo, e mais difícil de definir, como determinar a irrazoabilidade da norma.

A proibição de tributo com efeito confiscatório vem sendo pautada pela doutrina como princípio jurídico que objetiva proteger a propriedade privada de modo absoluto contra a incidência de tributo, de maneira que o Estado não anule a riqueza privada⁷ e preserve ainda a capacidade contributiva de um excesso⁸.

Torres, por outra via, considera a proibição de confisco como imunidade tributária da parcela mínima de sobrevivência da propriedade privada, dizendo

⁵ BIELSA, Rafael. **Nociones preliminares de derecho fiscal**. Buenos Aires: Universidad Nacional del Litoral, 1944, p.60.

⁶ COÊLHO, Sacha Calmon. **O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed. rev., atual e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 464, entendendo também que “o princípio do não-confisco se nos parece mais como um princípio a razoabilidade da tributação”.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 139.

⁸ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

que o confisco equivale à extinção da propriedade. Chama a atenção para o fato de que, por não ser possível determinar previamente os limites quantitativos, - como ocorreu na Argentina, quando a Suprema Corte utilizou o teto de 33% sobre a renda, ou quando, no caso de imposto sucessório, definiu o valor dos bens, como patamar máximo de tributação, considerando a partir desse índice a ocorrência de confiscatoriedade⁹ - se faz necessária a definição concreta a partir da razoabilidade¹⁰.

A razoabilidade, juntamente com a proporcionalidade, tem encontrado acolhida entre os doutrinadores brasileiros, sendo critério abalizado por Horvath:

Aplicando-se ao que aqui nos interessa mencionar, temos que o legislador tributário das pessoas políticas da federação brasileira pode editar lei criando ou majorando tributos; tem, porém, de obedecer, entre outros, o princípio que proíbe tributo com efeito de confisco. O que é isto senão uma limitação à discricionariedade legislativa? À falta de critérios mais objetivos, servir-se da razoabilidade, da proporcionalidade etc.¹¹

Como se pode perceber, o enfrentamento da proibição de confisco vem sendo calcado com propósito de assegurar a capacidade contributiva e a propriedade mediante a razoabilidade e a proporcionalidade.

Por outro lado, é preciso registrar o entendimento daqueles que acreditam não ser possível invocar a proibição de tributos com efeito de

⁹ VILLEGAS, Hector. **Curso de direito tributário**. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 93.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 116-117.

¹¹ HORVATH, **O princípio...**, p. 59.

confisco frente a tributos com finalidade extrafiscal, quando esses, utilizados para atingir os fins objetivados, justificariam a tributação exacerbada, abrindo exceção apenas para os casos em que a absorção fosse absoluta do bem ou da renda¹².

Essa diversidade de reflexões e avanços doutrinários é que faz surgir a indagação: por que esta norma, chamada por alguns de princípio, não alcança efetividade? quais as condições necessárias que devem ser encontradas na relação jurídica para se declarar um tributo confiscatório? como estabelecer limites para que a exigência tributária seja considerada constitucional? como operar com os elementos normativos de modo a controlar as restrições provocadas na propriedade e na liberdade? a finalidade da norma tributária é determinante para que a proibição de tributo com efeito de confisco seja afastada?

Tais questionamentos apontam, desde já, para a diversidade de fenômenos implicados e a complexidade da questão em exame passando a exigir uma instrumentação normativa adequada, capaz de estabelecer fronteiras para a tributação. Disso decorre, aliás, a opção por investigar a proibição de tributos com efeito de confisco, atribuindo-lhe o estatuto de metanorma proibitiva do excesso tributário sobre a propriedade e a liberdade.

¹² COELHO, O controle..., p. 460.

As metanormas, também denominadas postulados¹³, estruturam a aplicação de outras normas (regras e princípios) de modo racional. Daí por que verificar o modo como se relacionam os princípios da propriedade, da liberdade e da competência tributária se faz indispensável para o deslindamento da questão proposta.

Acrescente-se a essa preocupação, o modo como deve ser feito o controle da tributação confiscatória.

A tentativa de controlar os limites do poder legislativo, frente à sua atuação sobre os direitos fundamentais, fez com que, na primeira metade do século XX, houvesse manifestações até hoje dignas de menção, como a de Santiago Dantas:

O problema da lei arbitrária, que reúne formalmente todos os elementos da lei, mas fere a consciência jurídica pelo tratamento absurdo ou caprichoso que impõe a certos casos, determinados em gênero ou espécie, tem constituído, em todos os sistemas de direito constitucional, um problema de grande dificuldade teórica e de relevante interesse prático¹⁴.

Em estudo mais recente, Mendes refere que:

O excesso de poder como manifestação de inconstitucionalidade configura afirmação da censura judicial no âmbito da discricionariedade legislativa, ou, como assente na doutrina alemã, na esfera de liberdade de conformação do legislador (*gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit*), permitindo aferir a compatibilidade das opções políticas com os princípios

¹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 83.

¹⁴ DANTAS, Santiago. Igualdade perante a lei e due process of law: contribuição ao estudo da limitação constitucional do poder legislativo. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 116, 1948, p. 357.

consagrados na Constituição. Nega-se, assim, à providência legislativa o atributo de um ato livre no fim, consagrando-se a vinculação do ato legislativo a uma finalidade¹⁵.

Na seara tributária, o tema ainda alcança maior relevância, na medida em que ainda se confunde norma com dispositivo e, com isso, a operação interpretativa se inverte: ao invés de se interpretar a norma com finalidade de assegurar a propriedade e a liberdade, com a dimensão normativa que a própria Constituição garante, acaba-se por reduzir seu conteúdo, minimizando a proteção do contribuinte, e, dessa forma, favorecer o excesso de poder.

Com isso, pretende-se demonstrar que a proibição de excesso, como metanorma (postulado), tem sua importância para o desfecho da relação que se estabelece entre as normas tributárias e os direitos de propriedade e de liberdade, mormente quando aquelas normas, mesmo como manifestações legítimas do legislador, restringem a substância desses direitos indevidamente.

Dessa forma, o avanço na determinação da confiscatoriedade tributária passa necessariamente pelo progresso científico em relação ao controle de constitucionalidade material das leis em geral. De fato, os desdobramentos feitos nesse sentido demonstram que a proibição de confisco, assim como outros temas de direito tributário, deve ser permeado e refletido a partir dos novos mecanismos de proteção dos direitos fundamentais. Basta observar que nenhuma utilidade teria a cláusula do art. 60, § 4º, IV da CF/88, se o Poder Judiciário não dispusesse de meios capazes de aferir a liberdade do legislador

¹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade**: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 38-39.

ao regular certos direitos fundamentais (como nesse caso a propriedade e a liberdade), e de determinar as fronteiras de sua atuação.

O tratamento da proibição de confisco, como um controle da proibição de excesso, permite identificar situações sensíveis de inconstitucionalidade e fornece ao juiz uma praticidade, quando se trata de justificar uma excessividade das normas tributárias ocorridas por ato legislativo, deslocando o eixo de argumentação de considerações metajurídicas para firmar-se em nulidades da lei, capazes de destruição da propriedade e aniquiladoras da liberdade.

Para que este trabalho possa obter as respostas que procura, fazem-se necessárias a consulta e a investigação, por amostragem, das decisões do STF, seguidas de sua análise sistemática, bem como do exame da doutrina nacional e estrangeira disponível sobre os direitos fundamentais.

A utilização do método dedutivo é necessária, porque permite obter as conclusões que se constituirão nos elementos de convicção sobre os quais se sustentarão a confirmação das hipóteses e objetivos do trabalho. Para alcançar as respostas que se pretendem obter, o emprego do método indutivo também é indispensável, pois - havendo mais de uma norma a partir da qual se pode derivar a proibição de tributos com efeito confiscatório, e sendo seu conteúdo indeterminado - a interpretação finalística deve permitir que se encontrem as soluções e conclusões necessárias para o avanço pretendido.

O referencial teórico utilizado baseia-se na construção doutrinária sobre a proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade, bem como em teorias normativas sobre princípios e regras, sobre o poder de tributar e sobre as garantias constitucionais da propriedade e da liberdade, além dos julgados selecionados no acervo do STF.

Sem qualquer pretensão de esgotamento do tema ou respostas definitivas, o trabalho propõe-se a apresentar reflexões sobre a questão, levantando saídas que permitam aos operadores do direito manipularem, com certa segurança, elementos até então desprezados no processo de interpretação desta norma. Como a natureza jurídica das normas tem sido reduzida ao binômio *princípios vs regras*, a proposta de enquadramento como postulado normativo aplicativo procura antes de tudo, como finalidade prática, resolver problemas hermenêuticos decorrentes dos conflitos normativos que o assunto aloja, além de auxiliar o operador do Direito em sua fundamentação racional.

Para tanto, é indispensável o estudo da norma a partir de seu aspecto estrutural, pois que os próprios elementos normativos por ela envolvidos, em razão de manterem entre si uma relação dinâmica, devem fornecer os subsídios necessários para se encontrarem respostas, ainda que provisórias, às provocações aqui manifestadas.

A dissertação estrutura-se em seis capítulos, além desta introdução.

No primeiro, trata-se do sistema tributário, de suas finalidades e das limitações genéricas que o Estado encontra no exercício de suas competências.

No segundo, apresenta-se um estudo do tributo com efeito confiscatório e das propostas doutrinárias a respeito de sua determinação, a partir do princípio da capacidade contributiva e dos controles da proporcionalidade e razoabilidade.

O terceiro capítulo comporta uma análise da relação do tributo confiscatório com os direitos fundamentais da liberdade, do mínimo vital e da dignidade humana, da propriedade, recebendo essa última especial atenção.

No quarto capítulo, examinam-se as teorias do núcleo essencial dos direitos fundamentais, de modo a buscar nessas fontes o fundamento dogmático para a estruturação da proibição de tributo com efeito de confisco,

O quinto capítulo é dedicado à investigação da estrutura da norma prevista no art. 150, IV da CF/88, mediante o enfrentamento da norma como regra ou como princípio, bem como o exame das conseqüências decorrentes desta tomada de posição.

O sexto capítulo constitui-se em uma proposta alternativa para a aplicação da proibição de tributos com efeito de confisco, a partir de sua interpretação como uma norma metódica que exige deveres sobre os princípios

que estrutura na relação tributária. Trata-se de examiná-la como postulado da proibição de excesso, a partir das decisões do STF.

Por fim, serão apresentadas as conclusões sobre a investigação realizada, com indicações objetivas que comprovam a eficiência do tratamento da proibição de tributos confiscatórios como norma metódica específica da proibição de excesso.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO

A CF/88 estatui dispositivamente, no Capítulo I do Título VI, nos arts. 145 a 162, o chamado Sistema Tributário Nacional, dividindo-o em princípios gerais, nos arts. 145 a 149, e em limitações ao poder de tributar, nos arts. 150 a 152; estabelecendo competências dos entes tributantes pelos arts. 148, 149, 153 a 156 e disciplinando a repartição das receitas tributárias, nos arts. 157 a 162.

Tais delimitações correspondem a escolhas do legislador constitucional no que concerne ao modo de organização dos dispositivos ali inseridos, agrupados a partir da matéria sobre a qual versam - a relação tributária entre Estado e o indivíduo - formando o sistema externo.

Esse critério *ratione materie*, utilizado na ordenação dos dispositivos constitucionais tributários, não lhe é exclusivo, estando presente em toda a Constituição. Essa, ao utilizar o critério material para a sistematização externa, cria o substrato para uma construção normativa a partir dos dispositivos nela constantes; nessa tarefa, o intérprete não fica adstrito aos dispositivos ali presentes, podendo socorrer-se de outros preceitos fora do sistema em exame (como, p. ex., os arts. 5º, II, em vez do art.150, I da CF/88) para obter, em qualquer deles, o mesmo resultado na construção da norma jurídica, participando ativamente de sua realização. A esse respeito, Carvalho esclarece:

A norma jurídica é uma estrutura categorial, construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não coincidem como sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei. Provém daí que, na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica. E quando isso acontece, o exegeta se vê na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema¹⁶.

Evidencia-se, pois, que a norma jurídica, fruto da construção do intérprete, não tem seu nascedouro vinculado a um único dispositivo; com isso, outros enunciados podem servir de suporte para a sua obtenção construindo, assim, o sistema interno.

Norma e dispositivo, portanto, não se confundem. Canaris afirma que o sistema, a pretexto de expressar a unidade aglutinadora das normas singulares, não pode limitar-se a essas, devendo ir mais além, apoiando-se nos valores que existam por detrás delas ou que nelas sejam compreendidos¹⁷.

Com efeito, a presença de valores nas normas necessita de um controle pelo intérprete, devendo ser neutralizados tais conteúdos, o que não quer dizer eliminar a carga valorativa, mas controlá-la, generalizando-os de modo a não pertencerem com exclusividade a uma determinada norma, mas a um sistema normativo¹⁸.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 61-62.

¹⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução António Manuel da Rocha Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

¹⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 291.

Por isso, a construção do sistema (interno) tributário não está adstrita a um único ponto de partida dos dispositivos constitucionais, nem se limita aos descritos pelo legislador constitucional, pois a mobilidade existente nas relações sintáticas e semânticas com os outros sistemas, dentro do ordenamento, permanecem resguardadas¹⁹. A sistematização, em vez da matéria, cede lugar ao conteúdo dos sentidos construídos a partir dos dispositivos que protegem, expressa ou implicitamente, imediata ou mediadamente, os bens jurídicos, garantindo, dessa maneira, a unidade constitucional. Só a compreensão do direito tributário, por meio do exame unificador das normas que resguardam os direitos de liberdade e de propriedade, permite a elaboração desse modo do sistema tributário interno²⁰.

Por outro lado, é na construção do sistema que se encontram as normas de competência para instituir tributos, os modos de sua instituição, as bases materiais de incidência, as pessoas protegidas da tributação e a maneira pela qual são salvaguardadas, os critérios e limites de apuração do patrimônio dos contribuintes, os tributos funcionais (ou instrumentais), os critérios para verificação da riqueza dos indivíduos e a forma como são repartidas as transferências compulsórias.

Todas essas normas que vertem dos dispositivos constitucionais são estruturadas como regras ou como princípios, dependendo do significado a elas atribuído e das finalidades que se desejam alcançar. Constituem-se em

¹⁹ CARVALHO, **Direito...**, p. 77.

²⁰ ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 3, jun. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

regras aquelas em que se privilegia de imediato um comportamento previsível e que tem como consequência de seu descumprimento, por exemplo, a não-cumulatividade constante no art. 153, § 3º, II da CF/88. São princípios aquelas normas que, dirigidas a um determinado fim, não logram exaurir-se em um único comportamento, podendo haver outros também do mesmo modo adequados para a realização de suas finalidades, como a capacidade contributiva - art. 145, § 1º da CF/88²¹.

Essas considerações sobre a estruturação das normas como regras e princípios são importantes porquanto determinam e influenciam diretamente na unidade interna constitucional e estabelecem os vínculos relacionais que se têm entre essas normas. A aplicação e a efetividade do Direito constituído e ordenado passa então pelo esclarecimento e conhecimento das relações inter-normativas, porque, através delas, quer como regras, quer como princípios, se definem o âmbito de incidência e a amplitude dos comportamentos por elas atingidos.

Portanto, considerar uma norma como regra ou como princípio é fundamental para sua manipulação, para a determinação de seus limites e o conhecimento de sua função no sistema. A análise do poder de tributar, da propriedade, da liberdade e da proibição de confisco requer essa atenção especial, pois facilita ao intérprete a solução dos problemas que surgem para a aplicação da norma que proíbe aos tributos os efeitos de confisco, em especial porque inserida no sistema tributário como limitação ao poder de tributar.

²¹ ÁVILA, Humberto. Estatuto...

1.1 Limitações ao poder de tributar

Em sentido amplo, o poder de tributar, uma vez normatizado, quer através de regras, quer através de princípios, é limitado pela razão de estar vertido como uma norma, não ficando adstrito às limitações constantes no Sistema Tributário Nacional. Há outros dispositivos na Constituição que evidenciam a limitação estatal: ao proibir a exigência de taxas processuais em ações de *habeas corpus* e *habeas data*, entendeu a Constituição que o valor liberdade deve, nesse caso, ser assegurado ao máximo— art. 5º, LXXVII - também não é possível exigir taxa processual excessiva que impeça a apreciação do Poder Judiciário sobre lesão ou ameaça a direito - art. 5º, XXXV –, havendo impedimento material de realização do valor justiça, como se observa na seguinte decisão:

O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado. A não ser assim, haveria a perspectiva de se inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos a Justiça²².

A limitação ao poder de tributar decorre, pois, do fato de a própria norma pertencer a um ordenamento no qual sua finalidade serve de marco limítrofe para a outra. A própria matéria já é por si uma delimitação do poder normatizado do Estado. No caso acima, com a finalidade de se assegurarem

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 948-6. Relator Ministro Francisco Rezek. Julgada em 09 nov. 1995. **DJ** 17 mar. 2000, p. 2. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 jan. 2004.

os meios essenciais para o exercício da liberdade e acesso à jurisdição, impôs-se o limite através da gratuidade das ações.

Com efeito, a Constituição Federal utiliza-se de diversos modos de limitação, cada qual com um objetivo específico. No caso acima, a gratuidade foi o modo utilizado pelo STF do valor justiça.

A diferença reside, então, nos modos de se limitar o poder de tributar e na carga valorativa do conteúdo normativo que se tem em situações concretas. Nesse sentido, há uma multiplicidade de modos limitativos que pode ser utilizada a partir de um caso concreto, dependendo da construção normativa que se faça da norma como regra ou como princípio e do conteúdo a elas vinculado.

A limitação do poder de tributar é uma finalidade constitucional, exercida, a partir da estrutura normativa, de modo direto e indireto.

Serão diretas aquelas estruturas que se fazem através de regras, e indiretas, as que se fazem através de princípios. A anterioridade nonagesimal – art. 195, § 6º da CF/88, é regra que limita o poder de tributar formal e materialmente pelo aspecto temporal, a anterioridade geral – art. 150, III, “b” é princípio que premia a previsibilidade como finalidade a ser alcançada.

Esses conteúdos são utilizados como instrumentos no controle e verificação dos objetivos e finalidades constitucionais. Assim, as normas

tributárias contêm e são contidas, sendo descabido pensar que a limitação ao poder de tributar só ocorra na forma e nos modos previstos nos arts. 150, 151 e 152 da CF/88. O exame das competências privativas já expõe as duas normas extraídas dessas regras: um mesmo dispositivo gera uma regra de competência positiva para instituir tributo (como nos casos de competência privativa da União para instituir imposto de importação de produtos estrangeiros – art. 153, I da CF/88) e uma regra de competência negativa aos demais entes tributantes, na medida em que esses ficam proibidos, implicitamente, de instituírem esses impostos. Essa ordem e modo de organização permeia todo o ordenamento jurídico, assegurando sua manutenção e existência como um corpo normativo integrado e dotado de unidade.

Pelo exposto, pode-se perceber que a Constituição Federal não estipulou um único modo de limitação ao poder de tributar; ao contrário, tornou relevantes, por vezes, critérios, conteúdos valorativos ou mesmo estruturas normativas com vistas à eficácia desse propósito. A proibição de confisco está inserida nesse rol de normas que possui um modo próprio de demarcar a esfera de atuação das normas tributárias, como será demonstrado no decorrer deste estudo. Para tanto, torna-se necessário o conhecimento dos avanços científicos sobre a matéria, de seus pontos de partida, dos percursos trilhados pelos encaminhamentos adotados, sem, não obstante qualquer pretensão de esgotamento do tema.

2 TRIBUTO CONFISCATÓRIO E PROPOSIÇÕES DE DEFINIÇÃO

A proibição de tributo com efeito de confisco vem sendo estruturada ao longo do tempo, como uma norma que, dependendo do conteúdo focalizado, enfatiza questões referentes à legitimidade do poder tributário, à absorção total ou parcial da propriedade ou da totalidade da renda do contribuinte²³, ao efeito impeditivo da prática de atividades lícitas e ao aniquilamento da empresa²⁴, à violação da capacidade contributiva²⁵, da razoabilidade²⁶, da proporcionalidade e da igualdade²⁷.

Todas essas construções doutrinárias são expressivamente importantes, requerendo uma análise mais detida que possibilite a identificação das limitações próprias de cada norma e ofereça uma alternativa de realização e efetivação desse tipo de proteção que a proibição de confisco assegura ao contribuinte.

²³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 196.

²⁴ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 159.

²⁵ BARRETO, Vedação..., p. 96.

²⁶ HORVATH, **O princípio...**, p. 59.

²⁷ RODRIGUEZ BEREJO. Á. los Limites constitucionales del poder tributário em la jurisprudência del Tribunal Constitucional, em "El Sistema Económico em la Constitución Espanola. XV Jornadas de Estudio de la DGSJE. Madrid: Ministerio de Justicia, 1994, v. 2, p. 1283, apud MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

2.1 Proibição de confisco e proporcionalidade

A proibição de confisco tem sido analisada como uma das vertentes da proporcionalidade em razão de as normas tributárias também possuírem finalidades específicas²⁸. As normas tributárias possuem ou um caráter preponderantemente extrafiscal, ou fiscal, sendo clássica a distinção estabelecida entre normas extrafiscais e fiscais. As primeiras (como os impostos de importação – art. 153, I - e exportação, art. 153, II, CF/88), por possuírem um fim específico, além de imporem um encargo ao contribuinte, também buscam limitar a liberdade econômica; já as segundas não possuem um fim específico buscando tão somente (ou preponderantemente) obter receita para que o Estado possa realizar suas múltiplas finalidades. Ávila²⁹ afirma que, no caso dos tributos com finalidade extrafiscal ou daqueles considerados vinculados, a realização do dever de proporcionalidade (em sentido formal) admite sua implementação devido à existência de elementos estruturantes da relação meio-fim. É a existência de uma finalidade específica que permite a verificação da adequação e necessidade do meio escolhido.

A adequação existe quando, dentro do possível, no mundo dos fatos, o meio escolhido se presta para atingir o fim estabelecido; a necessidade se justifica quando o meio se mostra “exigível”, o que significa não haver outros meios igualmente eficazes e menos danosos a direitos fundamentais; e a

²⁸ YAMASHITA, Douglas. Confisco como efeito tributário e sua proibição constitucional. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, n. 10, Caderno 1, p. 258-268, maio 2000.

²⁹ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999, p.175.

proporcionalidade em sentido estrito, quando a restrição de direitos do indivíduo for proporcional com as finalidades pretendidas pelo legislador.

O exame da proibição de confisco, a partir da estruturação da proporcionalidade no seu aspecto formal (adequação-necessidade-proporcionalidade), é impróprio. A verificação da adequação do meio escolhido pelo legislador, bem como a análise da necessidade do emprego desse meio são desprezadas, porque não fornecem elementos indispensáveis à verificação do excesso tributário sobre o patrimônio e a renda do contribuinte.

A adequação, por ser um critério de verificação da idoneidade do meio empregado na norma tributária para a obtenção de uma finalidade específica, analisa a relação entre o meio e o fim, ou seja, sua adequação ou não para o atingimento do fim perseguido pela norma. No caso das normas tributárias, a exigência de um maior gravame como instrumento para obtenção de uma finalidade específica é a própria razão de ser da norma tributária; o tributo, nesses casos, presta-se para restringir o patrimônio e a renda do contribuinte como meio adequado para a persecução de um fim (como, por ex., inibir a importação de certos bens, ou custear obras públicas, no caso da contribuição de melhoria). Portanto, o controle estabelecido limita-se à verificação da funcionalidade do meio para atingir o fim e apenas isso; é, assim, o fim que determina, por último, se o meio previsto é ou não idôneo para a sua realização. Nesse caso, por dizer respeito apenas às finalidades legítimas da norma tributária, não são estabelecidas as condições necessárias de definição de *como o tributo* afeta ou não o patrimônio e a renda do contribuinte.

O critério da necessidade, por sua vez, também não é essencial, pois que seu cumprimento não interfere diretamente, já que o meio empregado – fixação ou elevação de alíquota – está sempre apto a produzir os resultados desejados pela finalidade normativa, não sendo decisivo para que se estabeleça a ocorrência do confisco tributário.

Quanto aos tributos com finalidade fiscal, em razão da ausência de um fim específico, a aplicação do dever de proporcionalidade restringe-se à verificação da proporcionalidade em sentido estrito ou seja, da proibição de excesso, uma vez que a ausência de um fim determinado impossibilita que se estructure a relação jurídica com o exame da adequação e necessidade³⁰.

Mesmo nesses casos, a proporcionalidade em sentido material não socorre a proibição de confisco. A proporcionalidade em sentido estrito é estruturada a partir de uma relação harmônica entre duas grandezas variáveis e comparáveis: de um lado, a finalidade da norma tributária; de outro, a garantia da propriedade ou da liberdade econômica do contribuinte.

A proporcionalidade exige a avaliação dessas grandezas ou os termos desta relação, apreciando-se a gravidade da restrição associada à importância e imperatividade das razões que a justificam³¹.

³⁰ ÁVILA, A distinção..., p.175.

³¹ NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 752.

Do resultado da ponderação entre o sacrifício econômico exigido do contribuinte e uma maior realização da finalidade tributária, é que surge a proporção ou desproporção – a norma tributária obedecerá à proporcionalidade se a finalidade constitucional a que é dirigida corresponder à restrição produzida na liberdade ou na propriedade do contribuinte; ao contrário haverá desproporção se o fim a que se deseja valer imponha um encargo econômico maior ao contribuinte do que este deve sofrer. A avaliação da suportabilidade maior ou menor do encargo sofrido tanto pode partir da relação que tem esse encargo com a finalidade da norma tributária, quanto das condições pessoais do contribuinte.

Disto decorre que pode haver violação da proporcionalidade (desproporção) desde que a justificação estatal que ampara a restrição nesses direitos fundamentais não corresponda à restrição produzida³², sem que, com isso, se possa afirmar que haja confisco – por excesso na tributação – em razão do comprometimento da essência tanto do direito de propriedade, como do de liberdade.

A proibição de confisco impõe verificar se o *quantum* fiscal exigido pela norma tributária viola ou não a propriedade e a liberdade, não sendo necessário investigar se o *objetivo* perseguido pela norma tributária (obter receita, interferir na atividade profissional ou econômica) produz uma restrição desproporcional ou proporcional à restrição produzida no patrimônio do indivíduo, descabendo identificar se haverá maior ou menor benefício ou

³² ÁVILA, **Teoria dos...**, p. 91.

vantagem para o contribuinte, ou, ainda, maior ou menor realização das finalidades perseguidas pela norma controlada.

Contudo, na ADIN 2010-2/DF³³, o STF permite que se afirme o contrário, quando diz que a substância do patrimônio e dos rendimentos não pode ser afetada por falta de justificativa razoável; ou seja, em havendo uma justificativa contundente, o controle poderia ser feito pela proporcionalidade e, desse modo, com esse identificada a proibição de confisco.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, *de maneira irrazoável*, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

Decorre ainda do exame da proporcionalidade que, tanto maior for a restrição ao direito de propriedade e à liberdade econômica, maior será a necessidade de justificação da medida adotada por parte do Estado. Num processo como esse, a restrição à propriedade privada tem seu limite dado pelas justificações e intensidades amparadas pela norma tributária, e, não, pela substância do próprio direito fundamental, ficando a propriedade a depender, de certo modo, dos motivos estatais a serem alcançados e das valorações a esses atribuídos.

A proporcionalidade deve, ainda, ser afastada como controle da confiscatoriedade, porque sua ponderação é diferente da realizada na proibição

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30 set. 1999, DJ 12 abr. 2002, p.51. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

de confisco como proibição de excesso. Naquela, não se admite que a substância do direito restringido seja comparada (sopesada) com qualquer justificativa fiscal, atuando como regra de exclusão de ponderação; nessa, a verificação da substância (conteúdo essencial) é indispensável para se reconhecer a confiscatoriedade. De outra sorte, a ponderação também pode ser feita sem que seja necessário emitir um juízo de intensidade e justificação das normas tributárias, bastando, na ponderação, a identificação de atingimento do conteúdo essencial do direito fundamental.

A não ser assim, a proporcionalidade pode ser admitida como norma que proíbe o tributo de ter efeito confiscatório quando vertida como amplo dever de ponderação de bens se e enquanto essa promoção de bens ou valores não implicar na destruição de outros³⁴. É, nesse sentido, que a proibição de confisco encontra guarida na proporcionalidade, quando é tomada como:

una concreción autónoma del principio de proporcionalidad, inherente al Estado de Derecho, em cuanto prohibición o interdicción de la excesividad de la imposición, que conecta directamente con la idea de “moderación” y de “medida justa” en el sentido de equilibrio (K. Larenz) y, por tanto, consagración constitucional, con um matiz distinto del principio de igualdad, de la aspiración a un Derecho tributario justo³⁵.

O decisivo, portanto, é verificar a violação da propriedade ou da liberdade ou das posições jurídicas dela decorrentes, sem que, com isso, seja

³⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 73 et seq.

³⁵ RODRIGUEZ BEREIJO, Á. los limites constitucionales del poder tributario em la jurisprudência del Tribunal Constitucional. In: El sistema económico em la constitución española. Madrid: Ministerio de Justicia, 1994, v. 2, p. 1283. apud MOLINA, **Capacidad...**, p. 130.

necessário atentar para as razões da norma tributária como a causa da violação, dever esse que é exigido, como afirma Ávila, no exame da proporcionalidade, em razão da necessidade de justificação da medida restringidora³⁶ e do modo de atuação da ponderação.

A perspectiva, portanto, sobre a qual se pode falar de proibição de confisco como proibição de excesso no sentido material, assume autonomia com relação à proporcionalidade e não se esgota nessa, tratando-se, como já foi dito, de desconsiderar a relação meio-fim como premissa para resolução dos casos, partindo-se da verificação do excesso produzido na propriedade e na liberdade do contribuinte, a partir de uma exclusiva perspectiva, qual seja, a das conseqüências na sua esfera pessoal.

Significa isso que a restrição produzida pela norma tributária pode ser adequada ou, ao menos, não desproporcional, situação em que, em abstrato ou em concreto, se tem em conta a gravidade do sacrifício imposto na esfera individual, desprezando-se os fins perseguidos pela norma tributária, por esses se constituírem, *de per sí*, numa restrição inadmissível do ponto de vista de quem a sofre, e por razões essencialmente referentes à sua subjetividade.

Tratando-se, portanto, de fenômeno distinto do que ocorre na proporcionalidade, vale então se perguntar sobre a relação que a proibição de

³⁶ ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 236, p. 369-384, abr./jun. 2004, p. 377.

confisco guarda com a razoabilidade, com vistas a verificar se essa fornece algum critério próprio para identificar um tributo confiscatório.

2.2 Proibição de confisco e razoabilidade

A proibição de tributos com efeito de confisco tem sido identificada como uma violação da razoabilidade, e essa, por vezes, como sinônimo de proporcionalidade. Mendes³⁷ afirma:

Um juízo definitivo sobre a proporcionalidade ou razoabilidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade ou razoabilidade em sentido estrito).

No STF, a razoabilidade é também, com freqüência, tratada como sinônimo da proporcionalidade. No voto do Relator Ministro Sepúlveda Pertence, na ADI 855, encontra-se:

Eis aí, pois, um outro fundamento igualmente suficiente para conduzir à invalidade da lei por ofensa ao princípio da razoabilidade, seja porque o órgão técnico já demonstrou a própria impraticabilidade da pesagem obrigatória nos caminhões de distribuição de GLP, seja porque as questionadas sobras de gás não locupletam as empresas distribuidoras de GLP, como se insinua, mas pelo método de amostragem, são levadas em conta na fixação dos preços pelo órgão competente, beneficiando, assim, toda a coletividade dos consumidores finais, os quais acabariam sendo onerados pelos

³⁷ MENDES, **Direitos...**, p. 72 et seq.; MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 5, ago. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 set. 2004.

umentos de custos, caso viessem a ser adotadas as impraticáveis balanças exigidas pela lei paranaense.

[...]

De sua vez, os esclarecimentos de fato - particularmente a manifestação do Instituto Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial – INMETRO, do Ministério da Justiça, são de múltipla relevância para este julgamento liminar. Eles servem, de um lado, como proficientemente explorados na petição – não só para lastrear o questionamento da proporcionalidade ou da razoabilidade da disciplina legal impugnada, mas também para indicar a conveniência de sustar, ao menos, provisoriamente – as inovações por ela impostas, as quais, onerosas e de duvidosos efeitos úteis – acarretariam danos de incerta reparação para a economia do setor, na hipótese – que não é de afastar – de que se venha ao final a declarar a inconstitucionalidade da lei.³⁸

Nos últimos tempos, a razoabilidade vem assumindo relevância no direito e na teoria da argumentação jurídica, seja através de uma noção de caráter geral, aplicável a qualquer argumentação jurídica, seja como uma noção específica. Atienza, discorrendo sobre o conceito de razoabilidade, sustenta que uma decisão jurídica é razoável se for adotada:

a) em situações em que não seria aceitável, ou que não se poderia, tomar uma decisão estritamente racional;

b) em condições que respeitem o equilíbrio necessário entre exigências contrapostas, devidamente consideradas nas decisões; e ainda

c) em consonância com o que é aceitável pela comunidade³⁹.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 855. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 01 jul. 1993 **DJ** 01 out. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2004.

³⁹ ATIENZA, Manuel. Para una razonable definición de razonable. **Revista DOXA**, n. 4, p. 189 et seq. Disponível em <<http://www.cervantesvirtual.com/porta/DOXA/cuadernos.shtmlr>> Acesso em: 05 maio 2004.

Segundo o autor, uma decisão é inaceitável (irrazoável) quando há uma contradição entre os resultados que produziria a adoção da decisão e os objetivos ou metas que pretende perseguir o próprio sistema jurídico⁴⁰. Esse entendimento também pode ser encontrado em Zancaner para quem a razoabilidade determina a coerência do sistema, constituindo-se sua ausência, em qualquer lei, ato administrativo ou decisão jurisdicional, em vício de legalidade⁴¹.

Não obstante, a proibição de confisco, como aplicação do dever de razoabilidade, encontra problemas. O primeiro consiste na necessidade de se estabelecerem quais são os sentidos possíveis (sentidos interno e externo) que podem estar contidos nessa proibição como espécies do gênero “razoabilidade”. Isto implica pressupor que uma dita proibição poderia ser considerada como uma forma de “moderação” na fixação da carga tributária.

Num sentido interno (como um juízo de valor formulado após um controle racional e operativo), a razoabilidade é utilizada como fundamento para justificar a violação da proibição de confisco. Assim, fala-se em norma tributária irrazoável, quando a exigência de tributo é excessiva, sem o estabelecimento de qualquer critério que determine a excessividade.

Num sentido externo, a razoabilidade é estruturada em três formas diferentes⁴²:

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do estado social e democrático de direito. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 9, dez. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 25 fev. 2005.

⁴² ÁVILA, **Teoria...**, p. 94.

a) como eqüidade ou diretriz, que exige a relação das normas gerais com as individuais do caso concreto, quer mostrando a perspectiva sob a qual a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral, ou seja, razoabilidade-eqüidade como dever de observar, na aplicação das normas jurídicas, o que, no mundo dos fatos, normalmente acontece;

b) como exigência de congruência na harmonização das normas com as condições externas de aplicação, buscando um suporte empírico existente, ou mesmo uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada;

c) como equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona. Este último pode ser percebido na ADI 2653⁴³, quando o STF, chamando de proporcionalidade, examinou a relação entre o valor da taxa e o serviço prestado pelo Estado:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS: NATUREZA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA: LIMITE. Lei 7.550, de 2001, do Estado de Mato Grosso. I. - As custas e os emolumentos são espécie tributária, são taxas. Precedentes do STF. II. - Inconstitucionalidade da Nota 1 (um) ao item 7 (sete) da Tabela "A" e da Nota 1 (um) ao item 27 (vinte e sete) da Tabela "C",

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2653. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgado em 08 out. 2003 **DJ** 31 out. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 maio 2005.

anexas à Lei 7.550/01, do Estado de Mato Grosso, porque ostentam base de cálculo própria de imposto, assim ofensivas ao disposto no art. 145, § 2º, da Constituição Federal. III. - As alíquotas dos emolumentos, no caso, porque não excessivas e porque têm um limite, não são desproporcionadas ao custo do serviço que remuneram. IV. - Inocorrência, na hipótese, do fenômeno da inconstitucionalidade por "arrastamento" ou "atração". V. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente, em parte.

A proibição de confisco, como uma espécie de controle da proibição de excesso, não se confunde com a razoabilidade nos três modos acima. A própria decisão aponta a existência de um duplo controle realizado: foi verificada a excessividade da norma (confiscatória), o que imprime um dever de relacionar o encargo tributário com as condições pessoais do contribuinte, e sua razoabilidade (equivalência), o que determina o exame da relação entre custo e o serviço que remunera, relação essa que não diz respeito ao patrimônio do contribuinte.

Portanto, a norma não foi considerada excessiva (por ter um limite expresso, o que afasta a razoabilidade), nem irrazoável (desproporcional), porque existe equivalência entre o custo e o serviço que remunera.

A proibição de confisco também exige, havendo afetação do núcleo essencial da propriedade e da liberdade, a presunção do que normalmente acontece ou aconteceria, se mantida a restrição a partir dos efeitos dela decorrentes.

Porém, a presunção dos efeitos futuros é feita como medida de cautela e de projeção das conseqüências que se quer evitar – a destruição da propriedade e da liberdade, e, não, como um sinônimo de razoabilidade.

A nítida noção de confisco, no caso, emerge, também, do valor da exação. Por sua indisfarçável natureza de tributação adicional da renda ela deve ser somada ao imposto de renda pessoa física. Verifica-se então que, na maioria dos casos, nada menos que entre 31% a 41% do valor da remuneração seriam descontados [...]. A existência do apontado confisco se mostra ainda mais grave em face de seus *efeitos perversos*, vez que, de fato, *impedirá* que o servidor *planeje* o seu futuro, ou que possa *reservar* parte de sua renda para *melhoria* da sua condição de vida.⁴⁴

Deve-se, também, dissociar o dever de coerência, exigido pela razoabilidade, que impõe a edificação e manutenção do sistema em harmonia, do controle que se faz mediante a proibição de excesso.

A coerência que a razoabilidade exige não determina *como, quando e de que modo* o sistema deve ser resguardado, surgindo antes como uma orientação para a ausência de contradições no sistema.

A proibição de confisco, vista como uma proibição de excesso, ao contrário, protege a propriedade privada e a liberdade, através de um modo específico: a preservação do núcleo essencial desses direitos.

Dessa forma, somente se a norma tributária preservar o conteúdo essencial desses direitos, será coerente com o sistema. Ao contrário, quando a norma tributária não preserva o núcleo essencial da propriedade e da liberdade, é dele retirada. Por conseguinte, é a partir do resultado obtido pelo

⁴⁴ Voto do Relator Ministro Celso de Mello. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2. Relator Ministro Celso de Mello.

controle da proibição de excesso que se confirma uma existência ou não da coerência exigida e, nesses moldes, a razoabilidade guarda certa dependência da proibição de excesso.

Pelo exposto, resulta que a razoabilidade, como instrumento de controle das normas tributárias, não fornece um critério seguro para a identificação de um tributo como confiscatório, quer seja porque não fornece elementos seguros para a determinação da excessividade tributária (razoabilidade em sentido interno), quer seja porque realiza um controle posterior ao desempenhado pela proibição de excesso na preservação do núcleo essencial da propriedade e liberdade (razoabilidade em sentido externo).

Se a proporcionalidade e a razoabilidade não são instrumentos de controle que permitem identificar o excesso tributário que resulta em confiscatoriedade, impõe-se, nesse momento, investigar se a capacidade contributiva é norma capaz de fornecer elementos úteis para a estruturação e reconhecimento do confisco tributário.

2.3 Proibição de confisco e capacidade contributiva

A capacidade contributiva vem prevista no art. 145, § 1º, CF/88. Diz essa norma que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dentre as funções que desempenha, a capacidade contributiva serve de medida para a distribuição dos encargos estatais e, desse modo, como forma de igualar ou desigualar contribuintes, a partir da medida de suportabilidade de cada um, ou seja, de uma norma que realiza o postulado da igualdade⁴⁵ e da justiça⁴⁶, cabendo-lhe ainda mensurar as exigências e o cumprimento das finalidades extrafiscais nos tributos.

Essa norma tem sido para muitos, como Barreto⁴⁷ e Tipke⁴⁸, o ponto de partida para a determinação do efeito confiscatório de um tributo: Sempre que a capacidade contributiva for violada por oneração excessiva do patrimônio do contribuinte, haveria, segundo esses autores, rompimento com os limites a ela

⁴⁵ A violação da capacidade contributiva pelo tratamento diferenciado de sujeitos em idênticas situações econômicas também viola o postulado da igualdade, não se podendo dizer, da mesma forma, que a proibição de confisco seja violada quando violada a igualdade. A norma que proíbe tributo com efeito de confisco não suporta comparação. A proibição de confisco não compara, com se faz através da igualdade, para se verificar se o grau de justiça material foi incorporado razoavelmente pelo legislador. – Misabel Machado Derzi em BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição Federal de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96 por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575.

⁴⁶ TIPKE, Klaus. **Sobre a ordem jurídica tributária**. Tradução Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.) **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 64

⁴⁷ BARRETO, Vedação..., p. 96.

⁴⁸ TIPKE, Sobre a... p. 65

atribuídos – os de estabelecer a margem econômica da riqueza que pode ser tributada. É o que leciona, também, Derzi⁴⁹:

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

Há quem entenda de modo diverso, encontrando o fundamento da proibição de confisco não na capacidade contributiva, mas no princípio da proteção da liberdade, que pode também ser violentada nos casos de tributação excessiva, juntamente com o mínimo vital⁵⁰.

De modo esquemático, a margem de atuação legislativa para determinar a capacidade contributiva (riqueza disponível) tem, como limite superior, a propriedade e a liberdade; e, como limite inferior, um mínimo existencial, no qual se reúnem todas as condições básicas e essenciais para que uma pessoa possa viver em dignidade⁵¹.

⁴⁹ DERZI, Misabel Machado. Nota em BALEEIRO, **Limitações...**, p.574.

⁵⁰ TORRES, **Os direitos...**, p. 114.

⁵¹ Nesse sentido, GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 162; ÁVILA, Estatuto... e TORRES, **Os direitos...**, p. 113-114.

O limite inferior e superior são atingidos pelo tributo excessivo. Porém, o efeito *confiscatório* opera na absorção total ou parcial da propriedade e na obstrução da liberdade, motivo pelo qual a capacidade contributiva funciona como norma que confere a existência de excesso tributário; pelo seu cumprimento ou descumprimento, afirma-se a presença de confisco na propriedade.

Todavia, operando como uma medida de contribuição ao Estado, tal capacidade se limita a estabelecer a correlação entre a incidência tributária e a riqueza tributável, razão pela qual Becker, evitando entrar no campo da confiscatoriedade, afirma, referindo-se à capacidade contributiva, que:

ocorrendo aquela violação, a regra jurídica tributária é inválida (inconstitucional) simplesmente por ter violado uma regra jurídica constitucional e não em virtude (em se tratando de taxa) de sua desproporção com o serviço prestado ou, no caso do imposto, de sua medida “confiscatória” ou “proibitiva”.⁵²

Contudo, há dificuldade de se verificar o efeito confiscatório a partir da capacidade contributiva, pois essa não tem suas fronteiras precisas. Não é tarefa simples medir as condições econômicas de todos os contribuintes, mesmo numa situação concreta, diante da variedade de tributos que possuem os entes tributantes - todos com sua autonomia fiscal - , das variáveis, por vezes desprezadas, mas importantes, tais como a periodicidade dos tributos, os planos econômicos, a variação cambial, as alíquotas, etc - , e das exclusões necessárias por força da proteção constitucional - preservação do mínimo vital, proteção da família, direito de propriedade e de liberdade.

Apesar disso, a proibição de tributo com efeito de confisco acaba sendo deduzida da violação desse princípio, sendo verdadeira norma acessória que nada diria em si mesmo, sempre a depender das afirmações ou infirmações que se fizessem pela capacidade contributiva. Dito de outro modo, utiliza-se o controle feito nessa norma como fonte infalível de apuração do efeito confiscatório, o que acaba onerando a argumentação, na medida em que é preciso resolver o que pode ser tributado para só então se saber o que não pode ser tributado.

Essa carência no encontro de limites dá-se porquanto o princípio impõe que a riqueza tributável seja medida. Para que isso aconteça, é necessário um controle que permita a essa norma uma estruturação a partir das normas tributárias extrafiscais (como, por exemplo, os impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, VI e art. 182, § 4º, II, CF/88), de modo que possa cumprir com sua finalidade: medir a riqueza tributável.

Nesses casos, a estruturação através do postulado da proporcionalidade atende, de forma segura, tanto à medida de riqueza exigida, como às finalidades objetivadas pela Constituição, podendo a capacidade contributiva ser até mesmo restringida, o que exige considerar se a medida é idônea, se resulta necessária e se é proporcional, devendo ponderar-se sobre sua lesão e o peso que assumem os fins perseguidos por aquelas normas⁵³.

⁵² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 262.

Portanto, a capacidade contributiva corresponde à medida de contribuição individual para os gastos estatais, justificados, objetivamente, ou não; e responde de forma satisfatória a finalidades específicas – igualar ou desigualar os contribuintes, não sendo sua função verificar o efeito confiscatório, tanto mais quando esse resultado só é encontrado por sua violação.

Superada a questão quanto às possíveis definições da proibição de confisco como violação da proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva, é preciso saber quais direitos fundamentais são diretamente atingidos e que estrutura categórica tem a norma tributária que produz uma confiscatoriedade.

⁵³ MOLINA, **Capacidad...**, p.128.

3 TRIBUTO CONFISCATÓRIO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1 A proibição de confisco e a liberdade

A Constituição Federal é, por excelência, a Carta das Liberdades; sua função, dentre outras, é a de limitar o poder estatal e assegurar a liberdade e determinação do indivíduo⁵⁴. Há uma relação estreita entre a liberdade e a tributação, principalmente quando essa atinge os pressupostos econômicos de realização efetiva das liberdades asseguradas na Constituição. Não se quer aqui conceituar a liberdade como pressuposto da análise que se objetiva empreender, basta, para tanto, considerá-la como direito fundamental vertido em princípio.

Os art. 5º e 170, CF/88, postulam os direitos de liberdade expressamente assegurados aos indivíduos. Cada um desses direitos fundamentais (como a liberdade de trabalho, ofício ou profissão, ou mesmo de culto) está protegido de qualquer norma tributária, emitida pela União, pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, que atente contra a essência desses direitos. Esses dispositivos não esgotam os direitos fundamentais expressados pelo valor liberdade, visto que a CF/88 acolhe, em seu art. 5º, § 2º, outros direitos e garantias nela não expressos, mas decorrentes de seu regime.

⁵⁴ STERN, Klaus. **Derecho del estado de la Republica Federal Alemana**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987.

A realização do homem como ser livre exige o atendimento a requisitos indispensáveis sem os quais ele não consegue alcançar a plenitude que lhe é assegurada pela Constituição Federal. Assim é que, em sua esfera particular, deve-lhe ser garantido um mínimo de condições de existência digna que permitam seu desenvolvimento, a partir das garantias conferidas pela Constituição Federal. Como assinala Bonavides, a liberdade constitucional é, hoje, objetivada e estreitamente ligada a vínculos normativos, institucionais e a valores sociais que exigem a realização concreta e cujos pressupostos devem ser constituídos, transformando o Estado num agente indispensável à concretização desses direitos fundamentais⁵⁵.

O sistema tributário propõe-se à realização desses valores superiores do ordenamento jurídico através dos princípios e das regras, de tal modo que a liberdade, em sua essência, garanta aos indivíduos um âmbito próprio de decisão, no qual a autonomia da vontade não pode ser perturbada pelo Estado.

Com efeito, a norma tributária, ao incidir sobre os direitos da liberdade, não pode adentrar no âmbito de proteção do núcleo essencial desses direitos. Esse, por sua vez, não está constituído a partir das conformações ou modelações legislativas, mas tem sua essência fundada na própria Constituição⁵⁶, devendo, em razão disso, a tributação ser limitada para não cercear a liberdade individual e a capacidade de autodeterminação; deve-se garantir um espaço mínimo de existência, avaliado a partir do que o indivíduo

⁵⁵ Diz BONAVIDES: “A garantia e a efetivação da liberdade provém muito menos da lei do que da Constituição”. (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 520).

⁵⁶ *Ibidem*, p. 520.

ainda pode exercer, de forma regular, sobre esse direito. Assim é que a liberdade de trabalho, ofício ou profissão não pode ser atingida pela norma tributária excessiva, retirando a condição de indivíduo livre para fazê-lo retornar à condição de escravo.

Esse limite não pode ser medido quantitativamente, mas deve observar as condições individuais do contribuinte, independente da categoria em que esse possa ser enquadrado para efeitos da tributação (se em uma categoria profissional ou econômica). Na Alemanha, Molina informa que, em 1970, o sistema tributário chegou a exigir um imposto sobre sociedades com alíquotas progressivas de 72% a 95%⁵⁷, que configurava o chamado efeito “estrangulador” da economia de mercado, responsável por uma lesão ao aspecto institucional do direito de propriedade e à iniciativa privada na atividade econômica, resultando, nesse caso, ineficazes as normas que garantiam o direito de propriedade⁵⁸.

Essa avaliação, como se pode pressupor, nem sempre é tarefa fácil. No caso da tributação dos direitos da liberdade, a atenção se volta para as atividades econômicas e profissionais como expressões da liberdade. A determinação do efeito confiscatório a partir da liberdade requer, necessariamente, um “teste” de regularidade desta liberdade, a partir do qual se pode conhecer o que se deixa de exercer em virtude da norma tributária considerada excessiva.

⁵⁷ MOLINA, **Capacidad...**, p. 130-131 em nota de rodapé nº 44.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 130-131.

Partindo da hipótese de que a liberdade jurídica existe quando o indivíduo tem alternativa de ação em relação ao objeto da liberdade, Alexy discorre sobre a liberdade fundamental, afirmando que só haverá liberdade quando essa for protegida pela Constituição.

Sob esse enfoque, define o autor um conceito de liberdade protegida, demonstrando a importância da existência de norma positiva que assegure a posição livre do indivíduo, isto é, de norma que lhe garanta a permissão de exercer ou não as faculdades inerentes a um comportamento, como a que garante a liberdade de trabalho, ofício e profissão, ou a livre iniciativa.

Assim, havendo uma conduta permitida, como a liberdade de trabalho, deve-se ter atenção porque, nesses casos, por haver a permissão e a não proibição, a liberdade pode, num primeiro momento, ser restringida ou aniquilada pela norma infraconstitucional.

A liberdade de iniciativa, a liberdade de trabalho e a liberdade econômica estão diretamente vinculadas à tributação, tendo como pressuposto que o mínimo vital seja garantido de modo que o indivíduo possa exercer esses direitos dignamente, a partir da proteção desta esfera em relação a qualquer ingerência tributária, sem o qual cessa sua possibilidade de sobrevivência, como bem assinala Torres⁵⁹, por ausência das condições iniciais de liberdade. Além desse mínimo indispensável, os princípios da livre iniciativa, da liberdade de trabalho e da liberdade econômica pressupõem o reconhecimento da

⁵⁹ TORRES, **Os direitos...**, p. 51.

atividade remunerada como meio de satisfação dessas necessidades vitais e de uma existência digna. A liberdade de dirigir e projetar os rumos da empresa é tolhida pela carga tributária excessiva, quando retira dessa liberdade todas as opções de agir ou não agir de modo regular na administração dos negócios, de acordo com as alternativas usualmente utilizadas nos empreendimentos.

Por isso, a liberdade individual deve ser preservada assim como a propriedade privada, pois aquela não sobrevive sem essa, não podendo o Estado utilizar-se de seu poder tributário para aniquilar, tolher ou cercear aquele direito.

É necessário, portanto, ser observada a garantia do núcleo essencial dos direitos de liberdade a partir das alternativas de ação que podem ou não ser praticadas, devendo um tributo ser considerado excessivo (confiscatório), quando retira essas possibilidades de ação positiva ou negativa, relativas a um direito de liberdade específico.

3.2 Mínimo vital e dignidade da pessoa humana

A proteção ao mínimo vital e à dignidade humana guarda estreita vinculação com a proibição de tributos com efeito de confisco.

A riqueza tributável não começa com a mera obtenção de recursos; é necessário que fique resguardado da tributação um mínimo necessário para

que o indivíduo tenha uma vida digna e livre, sem o que não se pode sequer tratá-lo como contribuinte, pois esse, antes de tudo, tem de demonstrar a riqueza disponível. No caso da pessoa jurídica, o entendimento é o mesmo, ou seja, a pessoa jurídica também tem protegida uma parcela de sua riqueza, considerada essencial (vital) para seu funcionamento e desenvolvimento adequado, de tal maneira que possa manter-se competitiva e plenamente ativa, não podendo a tributação atingir este mínimo reservado para os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda em sentido lato (seja consumida, percebida ou poupada – patrimônio)⁶⁰.

No plano individual, a CF/88 dispõe, no art. 7º, IV, que:

Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

Embora este dispositivo venha sendo considerado como o fundamento expresso do mínimo vital⁶¹, não há unanimidade quanto a essa posição⁶². Os elementos aí presentes reproduzem a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948, no art. 25, e, nessa linha, inserem-se no art. 1º, III, CF/88 – como fundamento da dignidade da pessoa humana.

⁶⁰ DERZI, Mizabel Machado. **Família e Tributação: a vedação constitucional de utilizar tributo com efeito de confisco**. Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais, Belo Horizonte, Vol. 32, nº 32.

⁶¹ GOLDSCHMIDT, **O princípio...**, p. 170.

⁶² Entendendo que o fundamento do mínimo vital deve ser extraído da liberdade através da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa e, por isso, carecendo de uma dicção constitucional própria – TORRES, **Os direitos...**, p.127.

Num sentido positivo, o mínimo vital não se resume à garantia do direito à vida, de modo a assegurar o direito a respirar ou meramente a existir, mas à proteção das condições mínimas materiais para viver em dignidade. Tendo o indivíduo a aspiração maior de crescimento econômico, social, político e religioso, ou seja, de um crescimento integral, cabe ao Estado não só promover e facilitar essas realizações, como também, no campo tributário, eliminar os obstáculos impeditivos para a realização desse mínimo.

O conteúdo do mínimo vital pode referir-se tanto a um mínimo físico indispensável para que alguém mantenha a sua vida, como a um mínimo social, o que implica assegurar a posição social que o indivíduo ocupa. Considerando que a CF/88, no art. 1º, III, invoca a dignidade humana como fundamento do Estado brasileiro, o mínimo vital não pode ficar circunscrito às condições e recursos de primeira necessidade ou a recursos financeiros que cubram as necessidades vitais.

Ao contrário, deve haver uma extensão de bens jurídicos para a existência e desenvolvimento tanto do indivíduo como de sua família, pois o mínimo vital sequer tem um conteúdo específico ou é mensurável, envolvendo mais aspectos de qualidade do que de quantidade⁶³. Como bem assinala Barcellos:

A violação do mínimo existencial – isto é, a não garantia de tais condições elementares – importa o desrespeito ao princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, ou seja, uma ação ou omissão inconstitucional. Em suma: mínimo existencial e núcleo material do princípio da

⁶³ TORRES, **Os direitos...**, p. 127.

dignidade da pessoa humana descrevem o mesmo fenômeno.⁶⁴

A CF/88, ao dispor, no art. 7º, IV, que o salário mínimo deve atender a necessidades básicas, não limitou o mínimo vital ao elenco ali descrito, mas vinculou o que se considera como o mínimo a ser atendido dentro do mínimo vital, ou seja, as prestações *iniciais* que devem ser atendidas pelo mínimo vital, servindo antes como um referencial ao Poder Público. A sua intributabilidade está fundada na própria existência humana, pois os gastos indispensáveis às necessidades básicas não são indicadores de riqueza tributável.

Como já foi mencionado antes, o mínimo vital, com o perfil que a Constituição Federal lhe concedeu, não se restringe ao indivíduo, mas estende-se à sua família. A CF/88, no art. 7º, IV, assegura que a família é também destinatária das condições mínimas de uma existência digna, por se constituir na *base da sociedade* (art. 226) e por gozar de uma (aqui, especificamente) *especial proteção do Estado*.

Nesse sentido, a família é ao mesmo tempo protegida pelo Estado como é protegida do Estado, que não pode utilizar o poder tributário para atingi-la, seja discriminando seus integrantes em razão da tributação, seja utilizando-se dessa para, tributando excessivamente a unidade familiar, atingir os bens necessários à sua manutenção, preservação e desenvolvimento de seus valores, devendo preservar e promover a dignidade do núcleo familiar⁶⁵.

⁶⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 198.

⁶⁵ MISABEL MACHADO DERZI, discorrendo sobre a importância da família e relação à tributação confiscatória, observa que é confiscatória a tributação que reduza

Assim, o mínimo existencial, a dignidade humana e a família gozam de proteção especial frente à tributação excessiva. Não se quer afirmar, com isso, que, nesses casos, o tributo tenha o efeito *confiscatório*, ou que sejam protegidos *pela proibição* de tributo com efeito de confisco⁶⁶. Cada um dos direitos fundamentais aí presentes é resguardado, em última análise, pelo art. 60, § 4º, IV, CF/88, o qual protege a essência de cada direito fundamental, ficando a norma tributária impedida de adentrar no reduto desses direitos.

Portanto, a norma tributária, por ser excessiva, pode afetar substancialmente o mínimo vital, a dignidade humana ou a família, mas não por ter o atributo de *confiscatória*; *confiscatória* é a norma que atinge o *núcleo essencial da propriedade e da liberdade, exclusivamente*. Essa nítida separação entre confiscatoriedade e mínimo vital (na Espanha chamado de *mínimo exento*) é reconhecida por Molina⁶⁷:

De todos modos, la Constitución no se opone a que el mínimo exento personal desaparezca a partir de ciertos niveles de renta. Si un sujeto dispone de rendimientos más que suficientes para atender a sus necesidades básicas, la supresión del mínimo exento (en forma de reducción de la base) a partir de ciertos umbrales de renta equivale a um mero incremento de la progresividad y ésta – en principio – no tiene otro limite que la prohibición de efectos confiscatorios.

substancialmente o patrimônio, impedindo a sua realização; atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade em BALEEIRO, *Limitações...*, p. 579.

⁶⁶ CASANOVA, ao contrário, sustenta que o mínimo vital é *protegido pela proibição* de tributos *com efeito de confisco*, quando, após se pagar os tributos, o que restar de renda seja incapaz de satisfazer as necessidades básicas de uma vida digna. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. **El principio de no confiscatoriedad em Espana y Argentina**. Madrid: McGraw Hill, 1997, p. 351.

⁶⁷ MOLINA, *Capacidad...*, p. 124.

Em vista disso, é necessário que se distingam os efeitos produzidos em cada direito fundamental: um tributo pode ser reconhecido como excessivo a partir da violação do mínimo vital, da dignidade humana ou mesmo da entidade familiar, sem que seja necessário investigar se o núcleo essencial da propriedade foi ou não afetado, condição essa indispensável para a sua configuração como *confiscatório*.

3.3 Direito de propriedade e suas limitações

A propriedade como elemento básico passou a ter, a partir do Estado social, uma função central de redistribuição de rendas e, hoje, sua titularidade implica o concomitante respeito a crescentes situações não proprietárias. A destinação do bem apropriado, ora determinada por lei, ora controlada e restringida, ora proibida, caracteriza o direito de propriedade menos pelo seu conteúdo estrutural e mais pela destinação do bem sobre o qual incide ou, ainda, por sua potencialidade econômica⁶⁸.

A partir da CF/88 de 1988, o conceito constitucional toma relevo na medida em que passa a abranger outras situações e valores patrimoniais, antes não incluídos na concepção privatística até então existente tais como pretensões salariais, participações societárias, penhores, direitos de patentes e

marcas, etc. Essa ampliação acabou por contemplar, hoje e na essência, todas as relações de cunho patrimonial.

Comentando a CF/88, no que concerne a esse tema, Bastos anota que:

O conceito constitucional de propriedade é mais lato do que aquele de que se serve o direito privado. É que do ponto de vista da Lei Maior tornou-se necessário estender a mesma proteção, que, no início, só se conferia à relação do homem com as coisas, à titularidade da exploração de inventos e criações científicas de obras literárias e até mesmo a direitos em geral que hoje não o são à medida que haja uma devida indenização de sua expressão econômica.⁶⁹

De fato, a CF/88, ao tratar da propriedade privada, estabeleceu uma diversidade de estatutos diferenciados entre si, os quais não permitem que o conceito de propriedade permaneça contido nos moldes únicos estabelecidos pelo direito privado. Ao enunciar os arts. 5º, XXII, XXIII; 170, II, e III; 182, 183, 184 a 191, a Carta Magna considerou a destinação econômica de cada modelo como critério de diferenciação para cada tipo de propriedade.

A enumeração destes estatutos, é certo, não esgotam a propriedade na Constituição, havendo outros, razão pela qual a tutela do art. 5º, XXII, colocado dentre os direitos e garantias individuais, impregna toda a Constituição e o ordenamento vigente, garantindo a propriedade a partir de suas próprias limitações constitucionais.

⁶⁸ TEPEDINO, Gustavo. A nova propriedade: o seu conteúdo mínimo, entre o código civil, a legislação ordinária e a constituição. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.85, n. 306, abr./jun. 1989, p. 75 et seq.

⁶⁹ BASTOS, Celso Ribeiro; GANDRA, Ives. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 118-119.

Entender, então, o sentido e o alcance da propriedade privada para a verificação do tributo com efeito de confisco exige, antes de tudo, o cotejo do art. 1º, III (que firma a dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado brasileiro) com o art. 3º, CF/88 (que trata dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, quais sejam - construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais), de modo que, em sua interpretação, busque-se a compreensão, a partir dos valores maiores do Estado brasileiro, e a construção do significado torne-se permeada dos sentidos e alcances presentes na Constituição.

Ora, se as considerações acima desenvolvidas são verdadeiras, e a Constituição permite esta conclusão, o pressuposto para a tutela de uma situação proprietária diante das normas tributárias é o atendimento à propriedade com um conteúdo constituído a partir da dignidade da pessoa humana e da igualdade com terceiros.

O senhorio e o aproveitamento econômico do bem apropriado devem-se direcionar pela estreita relação que tem a propriedade com a dignidade humana constitucionalmente fixada. Evidentemente, a tutela constitucional, assim como os deveres impostos ao proprietário, para que sejam alcançados os objetivos constitucionais, variam caso a caso, dependendo da destinação econômica do bem.

Essas considerações visam, tão só, a retirar do poder proprietário a fonte de toda a sobreposição que a propriedade tinha no passado, refazendo a moldura dos elementos dominiais (uso, gozo e disposição) para adequá-los às novas exigências constitucionais. Cabe afirmar, com certa segurança, que os valores da dignidade humana alteram a estrutura do domínio, inserindo-se no próprio conteúdo do direito e atuando como critério de valoração de seu exercício, que deve ser direcionado para um máximo de realização. A dignidade humana refletida na propriedade, agindo como um critério de valoração, permite não só que se exija do proprietário uma destinação de acordo com os valores sociais, como também que se lhe assegure essa destinação social frente à carga tributária, que não pode retirar, pela sua excessividade, o direito ao exercício proprietário com essa nova postura.

Por outro lado, a definição infraconstitucional do conteúdo da propriedade estabelece-se mediante normas que ora são tidas como reguladoras, ora como conformadoras, ora como limitadoras da propriedade, possuindo como impedimento, na redefinição dos poderes e faculdades proprietárias, a garantia do núcleo essencial desse direito⁷⁰, que é constituído pela sua utilidade individual e social.

Nesse sentido, a teoria das normas de Lerche é útil para o entendimento do conteúdo da propriedade. Bonavides⁷¹, em estudo feito na obra desse autor alemão, registra que Lerche divide em cinco tipos diferentes as normas que limitam direitos fundamentais, a saber: a) normas interventivas – aquelas que,

⁷⁰ MENDES, **Direitos...**, p. 156.

⁷¹ BONAVIDES, **Curso de...**, p. 381.

com base numa habilitação jurídico-constitucional, interferem na delimitada esfera de eficácia de um direito fundamental provido de substantividade e volvido para um determinado fim; b) normas elucidativas – aquelas que esclarecem os limites anteriormente traçados aos direitos fundamentais; c) normas tipicamente caracterizadoras dos direitos fundamentais – aquelas que estabelecem os conteúdos dos direitos fundamentais e seus limites; d) normas impeditivas de abusos – aquelas que têm por finalidade remeter alguém aos limites de seu direito; por fim e) normas de solução de conflito – aquelas cuja finalidade é resolver conflitos entre direitos fundamentais, que não foram resolvidos pela Constituição.

A contribuição de Lerche, nessa perspectiva, é significativa, pois permite distinguir os direitos fundamentais que têm conteúdo na própria Constituição, daqueles cujo conteúdo é, de certa forma, determinado pelo legislador. A propriedade insere-se nesse contexto. Ao estabelecer as limitações à propriedade privada, o legislador infraconstitucional deve considerar a propriedade como verdadeira garantia institucional, composta de elementos essenciais, que marcam sua característica como direito fundamental e como instituição: a utilidade privada, o poder de disposição⁷² e a utilidade social.

Com tudo isso, é preciso saber como a propriedade é limitada e conformada pelas normas tributárias.

⁷² MENDES, **Direitos...**, p. 160.

3.3.1 Tributação como limitação ao direito de propriedade

As normas tributárias estão entre aquelas normas que, embora objetivando custear o Estado para realizar os valores constitucionais, também limitam a propriedade.

Como um limite à propriedade privada, a tributação cria uma relação entre o Estado e o particular, em que aquela (tributação) só existe, enquanto esta (propriedade privada) estiver garantida. Com efeito, a propriedade privada é pilar de sustentação do modelo econômico e existe numa relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir para o sustento do Estado, mediante o sistema tributário⁷³. De certa forma, pode-se até mesmo afirmar que não há tributação sem propriedade, nem propriedade sem tributação, pois, se ao Estado cabem assegurar as instituições jurídicas constitucionalizadas, é através da tributação que se obtêm os recursos para realizar essa finalidade.

A limitação da propriedade através das normas tributárias tem seu fundamento nas regras de competência tributária, nas quais as normas constitucionais operam através das materialidades impositivas asseguradas aos entes federados, das quais lança mão o legislador infraconstitucional para a

criação dos tributos, em especial quanto aos objetivos constitucionais a serem alcançados pela via da instituição de tributos extrafiscais.

Mesmo ao limitar a propriedade pela instituição de tributos, o legislador ainda está obrigado a preservar o núcleo essencial para que se torne efetiva a garantia constitucional, seja por considerá-la em caráter institucional, seja por tratar-se de direito fundamental, assegurando sua utilidade privada, seu poder de disposição do titular e sua função social. Contudo, a pretexto de dar nova conformação ao direito de propriedade por intermédio das normas tributárias, não pode o legislador tornar impossível a aquisição ou o exercício desse direito⁷⁴.

É por isso que as limitações impostas pelas normas tributárias à propriedade não chegam a privar o particular da titularidade, pois, caso isso aconteça, faz-se necessária a declaração de sua invalidade.

As limitações impostas pelos tributos à propriedade também foram analisadas por Albiñana, para quem os tributos, além de responderem ao princípio da capacidade contributiva, formam parte das limitações que se postulam para a propriedade e para a herança, em razão da função social que devem desempenhar na sociedade. Entende o autor que a análise da intensidade de um imposto deve considerar não só a capacidade econômica do indivíduo, mas também verificar a existência de outros meios que concorram

⁷³ GOLDSCHMIDT, **O princípio...**, p. 41.

⁷⁴ MENDES, **Direitos...**, p. 167.

para que a propriedade privada cumpra sua função social, pois se estes não existirem, cabe ao imposto desempenhar essa tarefa⁷⁵.

Porém, nem sempre as normas tributárias, ao limitarem a propriedade, preservam e respeitam os limites constitucionais; quando isso acontece, a norma tributária, por ser excessiva, atinge diretamente o centro vital do direito, invadindo a última esfera de proteção e resistência – o núcleo essencial. Por isso, para o exame da proibição de confisco, é indispensável que se analisem as teorias do núcleo essencial dos direitos fundamentais e se conheçam os núcleos da propriedade e da liberdade, com objetivo, último, de assegurarem a proteção dos efeitos confiscatórios.

⁷⁵ GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana. **Derecho Financiero y Tributario**: Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, 1979, p. 317. apud HORVATH, O **principio...**, p. 45.

4 PROIBIÇÃO DE TRIBUTOS CONFISCATÓRIOS E TEORIAS DO NÚCLEO ESSENCIAL

Considerando que a proibição de confisco exige uma proteção do núcleo essencial da propriedade e da liberdade, fazem-se necessários a identificação e a análise das teorias sobre esse modo de entender os direitos fundamentais.

A teoria do núcleo essencial dos direitos fundamentais é criação alemã, que tem, em sua base, a concepção de que os direitos fundamentais possuem uma essência nuclear que, se atingida, faz desaparecer o direito fundamental. Seu propósito, antes de tudo, é conferir um sentido constitucional efetivo a esses direitos ⁷⁶ Essa teoria ficou amplamente conhecida pelos seus desdobramentos que comportam as teorias objetiva, subjetiva, relativa e absoluta, admitindo-se ainda combinações entre as teorias objetiva e subjetiva e as teorias absoluta e relativa.

4.1 Teoria objetiva

A teoria objetiva do núcleo essencial dos direitos fundamentais tem, como objeto de proteção, a norma objetiva do direito fundamental e, não, o direito subjetivo individual, uma vez que acredita que, para se determinar se

⁷⁶ Em longa exposição sobre a origem histórica do tema, NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 779.

um direito fundamental foi atingido, devem-se examinar as relações sociais normatizadas, as regulações afetadas materialmente e as repercussões sociais sobre o tema que, em conjunto, estabelecem o significado que possui o direito fundamental, após a restrição efetuada⁷⁷. Seu objeto de proteção é a garantia geral e abstrata, prevista na norma, e, não, a posição jurídica concreta do particular.

4.2 Teoria subjetiva

A teoria subjetiva analisa o núcleo essencial dos direitos fundamentais a partir da posição jurídica assumida por cada indivíduo em particular. Para essa teoria, os sujeitos individualmente considerados teriam um âmbito reservado de conformação da vida privada, no qual o poder público não poderia alcançar sem que fosse afetado o núcleo essencial de um direito fundamental, efetivando-se a proteção a partir de uma consideração individual e concreta. Segundo Cara⁷⁸:

La lógica global a la que responde la teoría subjetiva es considerar que los derechos fundamentales son derechos subjetivos. Los distintos planteamientos utilizados para determinar el parámetro del control de constitucionalidad o el objeto de protección de la garantía del contenido esencial son las distintas concepciones sobre el derecho subjetivo.

⁷⁷ CARA, Juan Carlos Gavara. **Derechos fundamentales y desarrollo legislativo: la garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales em la ley fundamental de Bonn**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 32.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 31.

Na realidade, tanto a teoria objetiva quanto a teoria subjetiva servem de suporte para a análise das teorias relativa e absoluta, sendo por essas absorvidas nas suas elaborações.

4.3 Teoria relativa

A teoria relativa considera que o conteúdo essencial é aquele que resta depois de uma ponderação. Nesse sentido, as restrições normativas que estejam de acordo com a proporcionalidade, não lesionam a garantia do conteúdo essencial, mesmo quando, no caso particular, não deixa nada de conteúdo⁷⁹. A garantia do conteúdo essencial reduz-se à proporcionalidade, ocorrendo a violação do conteúdo quando a restrição vai além do que é necessário para a persecução do bem que fundamenta e justifica a restrição, aceitando-se uma intervenção intensa apenas quando justificada por razões de peso. Quando ocorre a dita intervenção intensa sem que tenha uma razão justificante, estaria caracterizada a violação do conteúdo em sua essência⁸⁰. Para essa teoria, na qual se destaca o nome de Hesse, o conteúdo essencial de um direito fundamental só poderia ser delineado a partir do direito restringido⁸¹, ou seja, considerando o caso concreto, pois que só assim seria possível avaliar que medida de restrição viola o núcleo essencial.

⁷⁹ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradución Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 288.

⁸⁰ Ibidem, p. 289.

⁸¹ HESSE apud ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 234.

Assim, não é a gravidade ou intensidade da lesão, a relevância da justificação ou o tipo de prejuízo ocorrido no direito fundamental que determinam, por si só, a invocação da garantia do conteúdo essencial. O que se considera é o meio utilizado, juntamente com a natureza da relação que se estabelece entre os bens em confronto e o fim almejado com a restrição. A violação da essência do direito ocorre por um excesso, desproporcionalidade, desnecessidade, independentemente do muito ou pouco que restou do direito fundamental, após a incidência da restrição.

O controle de constitucionalidade resume-se, aplicando-se esta teoria, a juízos de valores que incidem sobre o próprio limite e, não, sobre o conteúdo; daí por que esse posicionamento teórico é identificado com a proporcionalidade em sentido estrito num quadro de ponderação de bens. Como afirma Alexy⁸²:

La garantía del contenido esencial del artículo 19 párrafo 2 LF no formula frente al principio de proporcionalidad ninguna restricción adicional de la restringibilidad de derechos fundamentales. Pero, como es equivalente a una parte del principio de proporcionalidad, es una razón más em favor de la validez del principio de proporcionalidad.

Referindo-se a essa teoria, Andrade⁸³ rechaça sua aplicação no direito português em razão do que dispõe o art. 18, nº 3, da Constituição Portuguesa⁸⁴, entendendo que a proibição é absoluta, contendo um limite fixo, mínimo e de valor inatacável, já que a razão de ser do conteúdo essencial é a proteção dos indivíduos em relação às investidas feitas pelo legislador.

⁸² ALEXY, **Teoría de...**, p. 291.

⁸³ ANDRADE, **Os direitos...**, p. 234.

⁸⁴ Art. 18º (força jurídica) nº 3 - As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.

Esta teoria deixa suas dúvidas quanto à sua efetividade no controle das normas tributárias com efeito de confisco, visto que não se refere, essencialmente, ao que está sendo protegido na propriedade e na liberdade através da ponderação, pois que se baseia em juízo formado pela ponderação, a partir das intensidades e das justificações das normas tributárias, condição essa desnecessária para o controle do excesso das normas tributárias.

Ao que tudo indica, a teoria relativa só reconhece a existência do conteúdo essencial a partir do controle realizado, ou seja, é o controle que determina o conteúdo e, não, o objeto desse, padecendo esse posicionamento da necessidade de uma limitação mais precisa para salvaguardar a propriedade e a liberdade de um tributo com efeito confiscatório, pois que *pressupõe* uma reserva material existente dos direitos atingidos⁸⁵.

4.4 Teoria absoluta e a Teoria de Klein

A teoria absoluta, por sua vez, orienta-se para a busca de um núcleo essencial que possa constituir um chamado último reduto de defesa dos direitos fundamentais, visando a incidir exclusivamente na própria esfera de proteção do direito. Esta teoria considera o conteúdo essencial como “grandeza estática e intemporal”⁸⁶ e se baseia numa visão espacial (de organização da proteção jusfundamentalmente garantida em círculos concêntricos ou

⁸⁵ NOVAIS, **As restrições...**, p. 305.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 782.

estratificada em camadas de resistência diversificada), partindo do pressuposto de que, em cada direito fundamental, há uma esfera nuclear intocável que, se afetada, faz perder o sentido útil do direito.

A teoria absoluta procura determinar quais são os contornos do âmbito nuclear de cada direito fundamental, acreditando que se chega a um núcleo essencial a partir de uma subtração, quando se observa o que resta do direito em causa na perspectiva da utilização que dele ainda pode fazer o titular (num misto com a teoria subjetiva). Canotilho, que adota uma posição não tão rígida, observa que o núcleo de certos direitos, liberdades e garantias pode, por vezes, ser relativizado em face da necessidade de defesa de outros bens também envolvidos, o que só poderia ser obtido diante de uma situação concreta⁸⁷. O efeito da restrição é, portanto, obtido a partir do resultado produzido no núcleo do direito.

O conteúdo do núcleo essencial de todos os direitos fundamentais, segundo alguns autores, corresponde à projeção da dignidade humana em cada direito e é afetado sempre que o indivíduo é tratado como um meio ou como um objeto dos atos estatais (num misto de teoria absoluta com subjetiva), havendo violação quando o exercício do direito fundamental for condicionado ao cumprimento de requisitos sobre cujo preenchimento, independente dos esforços que fizer, não for possível sob qualquer hipótese (teoria de Dürig). A dogmática do núcleo essencial fundada na dignidade humana é compartilhada por Andrade:

⁸⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Almedina, 1993, p. 620.

Se a existência de outros valores e princípios dizem que podem ser restringidos os direitos (valendo-se dos planos constitucionais) a idéia do homem como ser digno e livre, que está na base dos direitos e que constitui a essência dos direitos, liberdades e garantias, tem de ser vista como limite absoluto ao poder de restrição⁸⁸.

Esse limite absoluto impede que o legislador atente contra um mínimo de valor, que é comum, entre a dignidade humana, a propriedade e a liberdade, presentes no conteúdo essencial desses direitos. Não os pode destruir ou restringir gravemente, ou mesmo subverter ou desfigurar o valor e a garantia constitucionais ínsitos em cada uma dessas normas⁸⁹.

Alexy⁹⁰ presta importante esclarecimento e contribuição à teoria absoluta dizendo que, por se embasar em uma proteção rígida do núcleo de configuração da vida privada frente, até mesmo, aos interesses maiores da coletividade, não pode alegar que razões superiores não sejam superiores; senão, tão só, que não existem razões superiores por parte da comunidade que os possa justificar⁹¹. Isso decorreria da existência de condições que permitem que se defina o “núcleo de configuração da vida privada” e, com isso, o caráter absoluto da proteção a partir da relação entre os princípios: é por que há uma dada relação entre princípios opostos que se pode dizer que há proteção absoluta, e esta impressão obtida, sem que seja necessária a ponderação, faz-se em razão da relação entre os princípios. Pelo que se percebe, a posição defendida por Alexy, nesse ponto, sustenta-se no fato de conceber e retirar suas conclusões a partir da ponderação de valores e da

⁸⁸ Cfr. ANDRADE, **Os direitos...**, p. 233-240. Diz o autor – “A dignidade do homem livre constitui para nós a base dos direitos fundamentais e o princípio de sua unidade material, p. 236.

⁸⁹ Ibidem, p. 236.

⁹⁰ ALEXY, **Teoría de...**, p. 290.

⁹¹ Ibidem.

necessidade de justificação da prevalência de determinado princípio sobre o outro.

Em outra direção, Klein desenvolve sua teoria a partir de argumentos sistemáticos e teleológicos, entendendo que o conteúdo essencial outorga identidade ao direito. A garantia institucional de dito conteúdo o protege frente à sua anulação, destruição ou transformação que produza uma desnaturalização substancial da instituição, posição que se aproxima da defendida por Stern, para quem a garantia do conteúdo essencial seria dada, também, pela proteção da identidade do direito fundamental, traduzida na intocabilidade de um mínimo de conteúdo e na especificidade, só objetivamente determinável, para cada direito fundamental em concreto⁹². No núcleo essencial, estariam elementos ou componentes dele inseparáveis, inerentes e, por isso, integrantes de sua estrutura e de seu tipo, conforme os define a Constituição.⁹³

Por fim, encontra-se a posição de Lerche, que assume uma postura intermediária entre as teorias subjetiva e objetiva. Para esse autor, o conteúdo essencial de um direito é o institucional, típico na respectiva instituição jurídica, garantido no próprio direito fundamental, sendo o exame da ponderação utilizado para limitação ou configuração dos direitos fundamentais.

⁹² NOVAIS, **As restrições...**, p. 789.

⁹³ Este o entendimento de STERN apanhado por NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? a propósito do Art. 2º, § 2º, da EC nº 03/93. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, n. 330, 1995, p. 63 et seq.

A teoria de Klein responde, de forma satisfatória, à necessidade de determinação do conteúdo mínimo da propriedade, a partir da análise da identidade do direito e de sua desnaturalização institucional pela afetação de seu núcleo. É que a propriedade, tal como sobre ela dispõe a Constituição Federal, pode ser tanto instituição jurídica como direito fundamental.

Como instituição jurídica, é preciso atentar para o fato de que esta não só conforma e delimita o núcleo essencial, como também é por ele conformada, a partir de uma concepção objetiva de determinação dos direitos fundamentais, estabelecendo uma relação própria que funciona como pólo atrativo; transparece nessa vertente uma idéia diretriz à qual se ligam as decisões⁹⁴.

Constituindo o próprio núcleo essencial, a instituição jurídica da propriedade é identificada a partir de suas manifestações típicas no contexto normativo de delimitação de seus contornos como um instituto, através do conjunto normativo constitucional e infraconstitucional, que lhe traça seus limites, obrigações e impedimentos, de cuja existência depende a persistência da identidade do instituto enquanto tal. O próprio conteúdo da propriedade, afirma o STF, é definido e limitado por lei ordinária em razão da concepção que a propriedade assume na Constituição Federal⁹⁵. Nesse caso, pode-se dizer

⁹⁴ ARANHA, Márcio Iorio. **Interpretação constitucional e as garantias institucionais dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 188.

⁹⁵ Cf. voto do Ministro Orosimbo Nonato em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Apelação nº 7.377, de 17.06.1942. Relator Ministro Castro Nunes. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 2, p. 100.

que o sentido da garantia institucional não depende unicamente da presença imediata do instituto a proteger, mas de suas manifestações possíveis⁹⁶.

Tais observações são indispensáveis para o controle da proibição de excesso tributário, na medida em que a propriedade, garantida como instituição e direito fundamental, é integrada por elementos que a identificam – o uso, o gozo e a disposição -, tendo nesses elementos, sua composição integral⁹⁷, sua identidade jurídica, ainda que o conceito desses elementos possa ser modificado com o tempo, na tentativa de conferir maior atualização ao instituto.

Valorizar, portanto, o núcleo essencial da propriedade, requer atenção às suas faculdades, de modo a preservar sua utilidade social e individual e o poder de disposição do indivíduo.

Torna-se, pois, importante verificar se o excesso tributário é a causa da destruição do núcleo essencial. O núcleo essencial é destruído quando a finalidade econômica ou social da propriedade deixa de ocorrer em razão do excesso tributário, impedindo que o proprietário dê ao bem a destinação econômica ou social que lhe é garantida pela ordem jurídica.

Essa razão confirma a posição de Baleeiro⁹⁸, quando afirma que são tributos confiscatórios aqueles que, como tais, absorvem parte considerável do

⁹⁶ ARANHA, **Interpretação...**, p. 206.

⁹⁷ CASTILHO, Paulo César Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁹⁸ BALEEIRO, **Limitações...**, p. 564.

valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.

Como se trata de apurar a destruição do núcleo essencial da propriedade e da liberdade, não é necessário verificar o maior ou menor valor que tenham esses direitos fundamentais frente à norma restritiva tributária; importa antes averiguar se ainda há ou haverá algum valor após a restrição. Ao se afirmar que os valores ainda existem, já há nisso, um mínimo necessário para que o núcleo essencial tenha sua eficácia e possa ser preservado.

Os critérios desenvolvidos pela doutrina alemã para a proteção do núcleo essencial são úteis nesse sentido, pois contribuem para a estruturação da proibição de confisco e identificação da violação dos direitos fundamentais envolvidos.

O controle da proibição de confisco se faz, portanto, na verificação da proibição de excesso tributário, o qual atua sobre os elementos que integram a propriedade quando, através desses, o indivíduo não pode dar uma destinação social à propriedade através do exercício de faculdades que lhe são garantidas, em razão de seu aniquilamento ou paralisação, provocados pela tributação, ou, ainda, da perda, por parte da propriedade, de seu caráter instrumental de realização de valores maiores, como a dignidade humana.

O STF acolhe a teoria absoluta como justificção para a proibição de tributo com efeito de confisco. Na ADIN 2010-2, encontra-se:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à 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 (teoria de Dürig), ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (teoria de Klein).

[...]

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, *substancialmente*, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte⁹⁹

[...]

De resto, o próprio STF demonstra seu entendimento sobre a necessidade de proteção do núcleo essencial da propriedade (e dos demais direitos fundamentais) através da limitação a qualquer alteração que resulte em destruição do direito fundamental, quando decide que “as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege”¹⁰⁰.

4.5 Considerações

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30 set. 1999. **DJ** 12 abr. 2002 p. 51. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2024. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 27 out. 1999 **DJ** 01 nov. 2000. Disponível em : < <http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 jan. 2004.

As teorias aqui apresentadas servem para demonstrar que o reconhecimento constitucional de um dado direito absorve, por assim dizer, a tutela do seu conteúdo essencial. E, se assim ocorre no sistema alemão e português, com muito mais razão o tema deve ter acolhida no Brasil, onde há definição expressa dos direitos fundamentais e de sua especial proteção no art. 60, §4º, IV, CF/88, o que impõe naturalmente que se cogite sobre o fato de o núcleo essencial sofrer tal proteção. A garantia dos conteúdos da propriedade e da liberdade, por meio das cláusulas pétreas, assume proteção de conteúdos que compõem a própria identidade e as estruturas essenciais da Constituição.¹⁰¹

Esta estratificação em conteúdo essencial e conteúdo periférico (acidental) não tem outro sentido senão o de detalhar a composição dos direitos fundamentais para facilitar a escolha dos mecanismos de controle de constitucionalidade (proporcionalidade, proibição de excesso e razoabilidade), pois o que está em causa é a busca pela precisão e determinação de limites e de critérios que sirvam para controlar a garantia dos direitos fundamentais, em especial, o de propriedade e liberdade, em sua existência e funcionalidade dentro do sistema, quando restringidos pela norma tributária.

De qualquer modo, essas teorias procuram justificar e estabelecer critérios para a afirmação da intocabilidade do núcleo essencial da propriedade e da liberdade, servindo para assegurar a essência desses direitos, privilegiando formas de valorações presentes na Constituição, embora ela

¹⁰¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 357.

mesma não tenha fornecido qualquer caminho a ser seguido na determinação do núcleo essencial, a não ser sua impossibilidade de eliminação¹⁰².

O modelo da teoria relativa de controle das restrições aos direitos fundamentais é eficaz, na medida em que as razões apostas pelo Estado para restringir o patrimônio e a renda, de modo a colocar em contraposição o conteúdo efetivamente restringido, permitem encontrar um limite à restrição.

Porém, esse modelo necessita das justificativas e intensidades que o legislador tenha inserido na norma tributária para restringir os direitos fundamentais, e, nesse aspecto, a relevância da justificação explicita o agir estatal, mas não confere exaustividade a todos os casos, principalmente àqueles em que o tributo não é destituído de uma finalidade específica.

O modelo apresentado pela teoria absoluta, por sua vez, permite que o controle sobre a restrição do núcleo essencial da propriedade e da liberdade seja feito a partir de critérios fornecidos pela própria Constituição, tais como o significado social da propriedade após a restrição, o poder de disposição e a utilidade individual da propriedade para a realização de valores constitucionais, como a dignidade humana e a solidariedade.

¹⁰² Escreve HÄBERLE - A cláusula do conteúdo essencial não protege nada que já não estivesse garantido a partir de uma visão global dos direitos fundamentais [...] Potencialmente, deve a idéia de conteúdo essencial – escrita ou não – permanecer na retaguarda do Estado constitucional: para supostos limites em que apareçam novos perigos para o essencial dos direitos fundamentais; em que se atente contra a cultura dos direitos fundamentais ou quando se corra o risco de perder delineamentos arduamente elaborados pela dogmática ou pelo pretório jurídico-fundamental da jurisprudência constitucional. (HÄBERLE, Peter. El legislador de los derechos fundamentales. In: PINA, Antonio Lopez et

Esse modelo de conceber os direitos fundamentais, por deixar evidenciado o caráter instrumental da propriedade frente à liberdade, é de grande auxílio na determinação do efeito confiscatório, pois que, ao se analisar o núcleo da propriedade, pode-se afirmar a existência ou não do efeito confiscatório do tributo, a partir da preservação da essência desse direito.

Assim, dentre as outras vertentes, a teoria absoluta do núcleo essencial dos direitos fundamentais parece ser a mais adequada e coerente com os propósitos deste trabalho, o que atualiza a necessidade de investigação da estrutura normativa da proibição de confisco, tal como aparece disposta na Constituição Federal, para se saber qual a base estrutural sob a qual recai a proibição de confisco e em que medida essa auxilia a aplicação da teoria absoluta.

5 ESTRUTURA NORMATIVA DO ART. 150, IV DA CF/88

5.1 Proibição de tributos com efeito de confisco é regra jurídica?

As considerações, até agora feitas, partem da descrição do fenômeno jurídico que envolve a proibição de confisco em seu sentido material, descrevendo os efeitos por ele produzidos na esfera particular e os conteúdos envolvidos (propriedade, liberdade, mínimo existencial, família). Resta indagar o modo como se estrutura a relação entre o Estado e o contribuinte. Retoma-se, neste momento, a disposição constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

As regras jurídicas são normas, cujas premissas são preenchidas de forma direta ou indireta e, quando colidentes com outras regras, têm como solução a decretação de invalidade de uma delas, ou, então, a criação de uma regra de exceção, devendo para tanto haver definição tanto na hipótese como na consequência. Diz Dworkin:

As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão [...]. A regra pode ter exceções, mas se tiver, será impreciso e incompleto simplesmente enunciar a regra, sem enumerar as exceções. Pelo menos em teoria, todas as exceções podem ser

arroladas e quanto mais o forem, mais completo será o enunciado da regra¹⁰³. Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras¹⁰⁴.

Esta posição, como se pode perceber, não é muito diferente da preconizada por Alexy:

Que una regla vale y es aplicable a un caso significa que vale también su consecuencia jurídica. Cualquiera que sea la forma como se los fundamente, no puede ser el caso que valgan dos juicios concretos de deber ser recíprocamente contradictorios. Si se constata la aplicabilidad de dos reglas con consecuencias recíprocamente contradictorias en el caso concreto y esta contradicción no puede ser eliminada mediante la introducción de una cláusula de excepción, hay entonces que declarar inválida, por lo menos, a una de las reglas.¹⁰⁵

A redação constitucional, que proíbe serem os tributos utilizados com efeito de confisco, permite que se elabore o enunciado nos seguintes modos: “é obrigatório não confiscar por meio de tributo” ou “é proibido confiscar através de tributo” ou, ainda, “se o poder público aplicar a norma obrigacional tributária não deve produzir efeito confiscatório”. Tais elaborações, que se realizam no modo hipótese *versus* consequência, não transformam, é verdade, esse dispositivo em regra.

¹⁰³ DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Tradução e notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39-40.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 43.

¹⁰⁵ ALEXY, **Teoría de...**, p. 88.

Porém, e aqui nos interessa, essa elaboração permite vislumbrar que tanto a hipótese como a consequência jurídica estão definidas, embora haja necessidade de se conceituarem os termos “confisco” e “tributo” para preenchimento das condições de aplicação. A partir dessas elaborações, pode-se perceber que o *dever-ser* “não confiscar” é determinável, dependendo, no entanto, do sentido que se der à expressão “confiscar”. Ainda que possam pairar dúvidas a respeito de qual significado possa assumir, há um sentido mínimo “nuclear” que orienta a interpretação, mesmo que não esgote plenamente seu significado, servindo como referência inicial. Ainda assim, permanece a vagueza do comportamento na hipótese (quando se utiliza o tributo?).

Com efeito, embora limitada a aplicação desta norma como regra, a proteção constitucional não deixa de ocorrer, privilegiando-se um modo de valoração dos bens jurídicos em detrimento de outros. Este é o caso de quando se entende que haverá confisco em situações em que o tributo corresponda a 100% da riqueza tributada. Uma valoração assim feita, embora de pouca utilidade, delimita o âmbito de incidência da norma, na medida em que permite, de pronto, a verificação do comportamento imediato privilegiado e dos casos em que deve ser aplicado.

A proibição de confisco estruturada como regra, é útil para os ordenamentos jurídicos que adotam como critério uma alíquota máxima, como ocorreu na Argentina quando a Suprema Corte fixou o limite quantitativo de 33% da renda, ou do valor dos bens, no caso de imposto sucessório como

patamar máximo de tributação, momento a partir do qual haveria então, a confiscatoriedade¹⁰⁶. Todavia, a experiência argentina demonstrou a pouca utilidade dessa estruturação na proteção dos direitos fundamentais.

A proibição de excesso, para atuar como proibição de confisco tributário, necessita de condições de aplicação que não se esgotam na estrutura das regras, devido à multiplicidade de finalidades para as quais servem as normas tributárias.

Por isso, estabelecer a proibição de confisco como uma regra pouco contribui para a limitação do poder estatal, dadas as variantes que se tem de considerar para a efetivação dessa norma: multiplicidade de tributos, periodicidade de incidência, condições pessoais do contribuinte, riqueza tributada e grau de propriedade a ser assegurada.

5.2 Proibição de confisco é princípio jurídico?

A proibição de tributos com efeito confiscatório é amplamente aceita como princípio jurídico¹⁰⁷. O termo “princípio”, por ser polissêmico, é empregado no direito com variadas acepções. Fala-se de princípio como ponto de partida para entendimento do ordenamento, como norma geral, como norma

¹⁰⁶ VILLEGAS, Hector. **Curso de direito tributário**. Tradução Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 93.

¹⁰⁷ Neste sentido MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 31; MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

provida de carga axiológica, como mandamento nuclear de um sistema, como mandado de otimização entre outros, sempre na busca de se encontrarem critérios que os diferenciem das regras.

As diversas acepções com que o termo é empregado, têm criado dificuldades complexas, e, antes de permitirem uma melhor manipulação de seus elementos na interpretação e aplicação, acabam por confundir o aplicador, misturando significados nem sempre presentes ou adequadamente colocados na solução das controvérsias.

No caso da proibição de tributos confiscatórios, há um paradoxo: de um lado, a doutrina científica o proclama como norma-princípio, desenvolvendo argumentos em prol dessa consagração; de outro, a jurisprudência continua a encontrar dificuldades na sua aplicação, sendo poucas às vezes em que é invocado com sucesso, dada a falta de controle efetivo sobre elementos que permitiriam que o processo hermenêutico fosse realizado com segurança¹⁰⁸. Fala-se em limite para a carga tributária globalmente considerada, limite em alíquotas sem, contudo, observar-se sua estruturação e as peculiaridades que devem ser consideradas na interpretação e aplicação. Diante disso, fica a pergunta: a proibição de tributos com efeito de confisco é um princípio jurídico?

¹⁰⁸ Diante da elevada carga tributária existente e da conjuntura atual e histórica brasileira, não seria de se questionar por que esta norma é tão pouco aplicada?

Atienza e Manero¹⁰⁹, amparados em Carrió e Guastini, descrevem os sete sentidos em que uma norma pode ser considerada como um princípio, incluindo entre esses, o sentido finalístico.

Segundo Alexy¹¹⁰, uma norma-princípio é um mandado de otimização para que algo seja realizado, na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes.

Para atender a essa teoria, uma reformulação do enunciado disposto no art. 150, IV, CF/88, pode ser assim proposto: “Se o Fisco está a aplicar a norma tributária e não há circunstâncias normativas ou fáticas que exijam outra coisa (ou que excluam o princípio), ao Fisco é proibido utilizar o tributo com efeito de confisco”.

Nessa reformulação, as condições de aplicação permanecem abertas, porém não a conduta proibitiva – produzir para o contribuinte os mesmos efeitos, caso fossem confiscados seus bens, embora o termo “confisco” guarde certa indeterminação e preserve um sentido mínimo de “perda em proveito do fisco”¹¹¹.

No caso, a valoração indica como resultado a perda, que deve estar sempre presente (perda do patrimônio, perda da utilidade do bem, etc),

¹⁰⁹ ATIENZA, Manuel e MANERO, Juan Ruiz. Sobre principios y reglas. **Revista DOXA**, n. 10, 1991, p. 103 et seq. Disponível em : <<http://www.cervantesvirtual.com/porta/DOXA/cuadernos.shtml>>. Acesso em: 05 maio 2004.

¹¹⁰ ALEXY, **Teoría de...**, p. 86.

¹¹¹ CONFISCO. In: DICIONÁRIO Aurélio Século XXI, versão eletrônica 3.0. 1999.

vinculando-se a construção de outros sentidos que porventura sejam desenvolvidos na eliminação da indeterminação.

Todavia, resolvida a questão da indeterminação, o princípio se aplica ou não se aplica, não cabendo, nesse contexto, falar em grau de cumprimento, o que, sob esse aspecto, não o diferencia das regras.

A norma que proíbe o tributo de ter efeito de confisco, devido ao seu caráter proibitivo, impõe um limite às normas obrigacionais tributárias, não se realizando “na maior medida possível”. Sendo uma norma limitadora da tributação, sua função é assegurar que outros fins constitucionais sejam atingidos, sendo tais fins considerados como a imposição de limites propriamente ditos¹¹².

E, como um limite, não pode admitir variação. A proibição de confisco como norma que limita, com maior ou menor intensidade, as normas obrigacionais tributárias, deve ser afirmada considerando-se casos diferentes, e, não, casos iguais. O que pode variar são as circunstâncias fáticas que se apresentam, mas isso não altera sua incidência normativa: ou o limite está presente ou não está, não se podendo dimensionar os graus em que esteja sendo cumprida a barreira ao poder tributário. Não se pode falar, tampouco, em maior ou menor proteção, mas em *modos de proteção*. A proibição de tributos confiscatórios como norma limitadora ao poder de tributar garante a

¹¹² CARVALHO, *Curso de...*, p. 144.

propriedade e a liberdade, tornando desnecessário o estabelecimento de maior ou menor intensidade de uma garantia.

Com efeito, como um mandado de otimização, forçoso seria concluir que a proibição de confisco tanto poderia resultar em uma restrição da propriedade e da liberdade da maior intensidade possível, de parte do poder tributário, como poderia implicar na contenção do poder de tributar na maior medida possível, tudo dependendo da concepção sobre as formas como a propriedade privada deva ser assegurada e do modelo estatal estabelecido, formado a partir das conexões valorativas e das intensidades atribuídas a esses tributos.

Considerando que a proibição de confisco é norma limitadora ao poder de tributar, essa atuaria, segundo a teoria de Alexy, como regra de exclusão de aplicação de um princípio quando tal princípio se encontrasse em conflito que atingisse o núcleo essencial do outro princípio. No caso, atuaria como regra de bloqueio ou limite no embate entre o poder de tributar e a propriedade privada, solucionando os deveres de tributação e de preservação da propriedade, observados no caso concreto.

Contudo, esta norma de bloqueio só pode ser criada por uma decisão de peso conferida à garantia da propriedade, constituindo-se em meio para solucionar a colisão e fazer valer uma preferência; na verdade, tal preferência (pelo reconhecimento da existência de confisco em detrimento do poder de tributar) pode ser encontrada na própria justificação, ao se optar pela garantia da propriedade.

Dessa forma, ao se escolher entre a aplicação do princípio da competência tributária e a do princípio da liberdade ou da propriedade, obtém-se resultado final idêntico ao que se tem no caso de colisão entre regras, só podendo haver solução a partir da negação de um dos princípios, sem que isso imponha o dever de estruturar a colisão para indicar qual a opção de preferência.

Por fim, os princípios conteriam direitos *prima facie* por serem esses somente razões *prima facie*, e tais direitos *prima facie* só se tornariam definitivos após o estabelecimento de uma relação de preferência entre princípios, o que poderia ser alcançado através de regra, que considerasse a colisão entre eles.

Admitir, então, a proibição de confisco como norma que tutela uma reserva no direito de propriedade (o núcleo essencial), e considerar que esse tem a natureza de um princípio, significaria dizer, segundo a proposta de Alexy, que aquele só se converteria em direito definitivo depois de passar pelo crivo de sua ponderação com os princípios da competência tributária, nas circunstâncias do caso concreto.

Até aí, seriam apenas direitos *prima facie*, ou seja, direitos que têm de ceder face ao eventual maior peso que, no caso concreto, apresentem outros princípios, interesses ou valores. Ora, em ocorrendo essa cedência a princípios, interesses ou valores opostos, não haveria razão para estipular a garantia contra a confiscatoriedade; ao contrário, quando a ponderação e o

balanceamento, no presente caso, cedem lugar ao “princípio” da proibição de confisco, já não se está a tratar de princípios, segundo a teoria de Alexy, mas de regras.

Entende-se, por isso, por que não se pode afirmar que a proibição de tributo com efeito de confisco seja um princípio jurídico, dada a inadequação da estrutura principiológica aos fins objetivados por esta norma.

5.3 Considerações

Os critérios usualmente utilizados para diferenciar regras de princípios (no sentido de que os princípios são normas com caráter *prima facie*, enquanto que as regras teriam posições definitivas) são bem aplicados, quando regras e princípios são de fácil constatação, como no caso da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF/88, verdadeira regra, embora seja chamada de princípio) ou do direito de greve (art. 9º, CF/88).

No entanto, estes critérios aplicados à proibição de confisco não oferecem uma base sólida para uma separação qualitativa, nem tampouco, meramente gradual. Diante disso, fica a dúvida de se saber se uma norma foi aplicada subsuntivamente (e todas as ponderações efetuadas), ou, ainda, se requer juízos de ponderação na sua aplicação ao caso concreto. Nem sempre é possível precisar suficientemente quando a proibição de confisco é regra, quando o direito nela garantido é definitivo ou, no mínimo, *prima facie*,

reforçado por princípios formais, ou ainda quando se constitui em princípio com caráter *prima facie*.

A ciência do direito utiliza freqüentemente critérios indicativos referentes à abertura, à vaguidade ou à indeterminação de conceitos utilizados, ou à utilização de expressões orientadas a ponderações ou valorações, mas todas essas indicações ficam dependentes dos diferentes contextos de justificação em que se encontram, podendo ser infirmadas nos casos concretos difíceis e, assim, não garantidores de sua diferenciação expressiva¹¹³.

Ante à gama de significados e à diversidade de critérios, que servem a tantos objetivos, crê-se que o mais adequado é desconsiderar o nome conferido - se princípio ou regra - e atender ao que, em cada caso, pretenda se designar, ou seja, atender aos significados que realmente resultarem relevantes e que, inclusive, por vezes, podem não aparecer sob a denominação de princípios ou de regras.

No mais, a necessária observância da força normativa da Constituição fica desde logo garantida, quando ela própria nos permite interpretá-la de modo a concluir que a proibição de confisco pode ser aplicada subsuntivamente ou necessita ser ponderada. Nessa medida, fica suscetível ou não de ver a propriedade e a liberdade por ela protegidas serem afetadas pela atuação do poder tributário. Por isso, o que é substancial nesse direito constitui-se em elemento norteador das ponderações a serem realizadas pelo controle judicial

¹¹³ NOVAIS, **As restrições...**, p. 351.

sobre as formas de valoração norteadas pelo legislador e inseridas nas normas tributárias.

6 PROIBIÇÃO DE CONFISCO E POSTULADO DA PROIBIÇÃO DE EXCESSO

6.1 Sentido do termo *Postulado*

A análise da proibição de confisco, até agora demonstrou que, quer como princípio, quer como regra não tem outro significado, senão o de ressaltar que essa norma, por proteger a propriedade e a liberdade, só indiretamente pode ser violada. Estritamente, quando a norma tributária retira riqueza do contribuinte, atingindo o núcleo essencial de direitos fundamentais, são violados o mínimo existencial, a propriedade, a liberdade e a dignidade humana. Contudo, só a partir da constatação da violação da propriedade e da liberdade é que se pode dizer que há violação da proibição de confisco.

Deve-se, então, investigar o modo pelo qual ocorre a violação, tomando como ponto de partida a estruturação dos deveres dessas normas, sejam elas regras ou princípios, mediante a figura, proposta por Ávila, dos chamados postulados normativos aplicativos:

Esses deveres situam-se num segundo grau e estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas, princípios e regras. Como tais, eles permitem verificar os casos em que há violação às normas cuja aplicação estruturam. [...] A rigor, violadas são as normas – princípios e regras – que deixaram de ser devidamente aplicadas¹¹⁴.

¹¹⁴ ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 80.

A proibição de confisco, como um postulado normativo aplicativo¹¹⁵, não é dependente dos princípios; ao contrário, por ser norma autônoma, estrutura a aplicação entre os princípios da competência tributária, da garantia da propriedade, da liberdade, da dignidade humana e do mínimo existencial, permitindo a verificação de violação destas normas¹¹⁶, além de realizar o controle de constitucionalidade na implementação de fins, por vezes, opostos (manutenção dos gastos públicos e preservação do mínimo vital). Cada tipo de controle é realizado a partir do modo de vinculação entre os elementos envolvidos, que, ao estabelecer uma determinada relação entre eles¹¹⁷, funciona como metanorma, não acima da Constituição, mas, ao contrário, dela retirando todos seus deveres de estruturação e aplicação.

A tarefa principal da proibição de confisco como norma metódica é assegurar que, a partir da estruturação de como devem ser aplicados o *dever-ser* dos princípios¹¹⁸ tributários, possa o intérprete dispor de um mecanismo de controle que limite a restrição produzida pelas normas obrigacionais tributárias junto à propriedade e a liberdade. Nesse sentido, a proibição de confisco se identifica com o controle feito pelo postulado da proibição de excesso, o qual é violado toda vez não for interpretado de acordo com a estruturação que realiza¹¹⁹.

¹¹⁵ Essa a nomenclatura usada por ÁVILA, **Teoria dos...**, p. 175.

¹¹⁶ Esta é, segundo ÁVILA, a função deste tipo de postulado normativo. (Ibidem, p. 80).

¹¹⁷ Ibidem, p. 85.

¹¹⁸ Ibidem, p. 79.

¹¹⁹ Ibidem, p. 80.

Isto pode ser observado na ADIN 2010-2/DF, na qual o STF declarou inconstitucional o art. 2º da Lei 9.783/99, entendendo estar caracterizado o efeito confiscatório a partir da elevada carga tributária que incidiria sobre os servidores públicos federais, comprometendo o patrimônio, a renda, o exercício de atividade profissional e a satisfação de necessidades vitais desses indivíduos. Estritamente, em razão das restrições provocadas, violados foram os princípios da livre iniciativa, da propriedade e da dignidade humana; a proibição de confisco ficou assegurada como a proibição de excesso tributário que causa aniquilamento da propriedade e neutraliza a liberdade.

Com efeito, por serem normas que estão em plano acima das normas que estruturam, as metanormas (ou postulados normativos aplicativos) são violadas quando não interpretadas de acordo com a estruturação que realizam¹²⁰.

Por conseguinte, não objetivam a promoção de um fim, nem dizem quais os comportamentos necessários para a realização desse fim, tarefa essa que cabe aos princípios; as metanormas, isto sim, estruturam a aplicação do dever de promover um fim, prescrevendo os modos de raciocínio e de argumentação que devem ser observados nessas normas¹²¹. Determinam, também, a forma como os elementos ou partes dos elementos normativos relacionam-se, definindo sua natureza, características, função ou funcionamento no ordenamento.

¹²⁰ ÁVILA, **Teoria dos...**, p. 80.

¹²¹ *Ibidem*, p. 81.

6.2 Postulado da proibição de excesso e tributos confiscatórios

A realização máxima das finalidades constitucionais tem um limite, ditado pelo postulado da proibição de excesso, que proíbe um direito fundamental de ser restringido excessivamente. Essa restrição, como já foi anteriormente mencionado no capítulo sobre a proporcionalidade, não necessita de verificação se o meio escolhido for necessário e adequado, sendo ela necessária unicamente se o direito fundamental foi excessivamente restringido¹²². Há restrição excessiva quando o direito fundamental deixa de ter um mínimo de eficácia¹²³.

A proibição de confisco utiliza um controle que impõe uma ordem própria entre o poder de tributar a propriedade privada e a liberdade, estabelecendo vedação ao excesso tributário sobre o núcleo essencial desses direitos fundamentais; assume uma função de bloqueio¹²⁴ dos efeitos nocivos à essência dos direitos envolvidos. Tal função diz respeito à própria eficácia da norma, pois como uma norma bloqueadora busca impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários ao seu preceito¹²⁵.

¹²² ÁVILA, **Teoria dos...**, p. 89.

¹²³ *Ibidem*, p. 89.

¹²⁴ Consta em voto do Ministro Celso de Mello a respeito dos princípios constitucionais tributários: *“A relevância dessa matéria decorre do fato de que os postulados constitucionais invocados – que compõem o estatuto jurídico dos contribuintes – reflete poderoso fator de contenção do poder tributário do Estado e atuam, precisamente em função dos motivos políticos, históricos, econômicos e jurídicos que lhes são subjacentes, como expressão maior das garantias subjetivas instituídas em favor dos indivíduos”* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 07 out. 1992. **DJ** 19 fev.1993, p. 2032. Disponível em : <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 jan. 2004).

¹²⁵ Segundo FERRAZ JÚNIOR, **Introdução...**, p. 199-200, as normas poderiam ter ainda em sua realização normativa uma função de resguardo, através da qual a norma objetiva assegurar a concretização de uma conduta desejada; e uma função de programa, cujo

O controle pela proibição de excesso não é recente no judiciário brasileiro, podendo ser percebido na Rep 1077, pelo voto do Ministro Orosimbo Nonato:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode-se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado.¹²⁶

A proibição de tributo confiscatório, como um dever que veda o excesso, é por si mesma uma limitação às restrições impostas pelo poder estatal à propriedade privada e à liberdade, estabelecendo um modo de proteção aos direitos fundamentais envolvidos. Não se confunde como uma via oblíqua de limitação da propriedade, atuando antes como um limite sobre aqueles impostos pelas restrições tributárias a esses direitos fundamentais.

O objetivo maior dessa proibição, nesse sentido, é contribuir, de forma pragmática, às necessidades de fundamentação das decisões judiciais, visto que as dificuldades que surgem para a aplicação desta norma, de forma racional, são de difícil superação, havendo uma necessidade, como nos

conteúdo normativo consubstancia um *telos* programático, um objetivo, um programa a ser concretizado.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 18.331. Relator Ministro Orosimbo Nonato. Recorrente Marques e Viegas. Recorrida Prefeitura Municipal de Santos, negaram provimento. Publicado ADJ de 10 ago. 1953, p. 2356. DJ 08 nov. 1951, p.10865. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

demais direitos fundamentais, de se encontrar uma solução concreta para os casos. A estruturação da aplicação dessa norma favorece sua eficácia, na medida em que auxilia e assegura que as decisões válidas, frente aos problemas hermenêuticos, possam ser dadas com segurança e afirmação de sentido.

O objeto dessa vedação constitucional tem como fim último preservar o núcleo da propriedade e da liberdade das restrições tributárias. Esse dever, assim, coincide com a essência e destinação mesma da Constituição que, tal como hoje se concebe, pretende desempenhar o papel que lhe está reservado na ordem jurídica em um Estado de Direito. Daí se ter já referido esse dever como "postulado" limitador de pretensões tributárias. Desenvolvendo uma função limitadora e delimitadora de objetos (propriedade privada, atividade econômica), ele não se coloca em colisão com outras normas (princípios); ao contrário, opera sobre elas ordenando o processo de justificação e fundamentação das decisões, sendo violado toda vez que não se interprete de acordo com o modo como deve ser interpretado¹²⁷.

A proibição de confisco também se caracteriza como controle específico pelo tipo de norma sobre a qual ela atua (normas restritivas tributárias sobre a propriedade e a liberdade). Essa peculiaridade a torna importante, porque a concepção da proibição como um postulado possibilita o controle de forma a proteger o mínimo necessário para que a propriedade e a liberdade gozem de eficácia. Da mesma forma, ao mesmo tempo em que rejeita a produção de

¹²⁷ ÁVILA, Teoria..., p. 80.

efeitos tributários excessivos sobre os direitos envolvidos, autoriza sua restrição, sem dizer necessariamente quais as condições e requisitos necessários para que possa ocorrer tal restrição, tarefa essa adstrita à proporcionalidade. Diz Jorge Reis Novais:

Independentemente de uma dada normação poder, em abstracto, ser considerada desenvolvimento ou restrição, configuração ou materialização de um direito fundamental, desde que, de algum modo, se possa suscitar a presença de elementos restritivos, ou seja, de afectação desvantajosa do conteúdo do direito fundamental em questão, então também se deve suscitar a questão dos requisitos de Estado de Direito obrigatoriamente aplicáveis. E, aí, a determinação concreta do tipo e densidade dos requisitos exigíveis deverá se estritamente condicionada, não pela natureza ou qualificação conceptual abstracta da medida em causa, mas pela extensão e intensidade dos efeitos restritivos por ela produzidos no contexto dos interesses materiais em presença, avaliados e valorados à luz e em função dos fins especiais de protecção próprios de cada um daqueles requisitos de controlo. Requisitos como os da observância do princípio da proporcionalidade, da garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, da natureza necessariamente geral e abstracta das leis restritivas, da exigência de reserva de leis no domínio dos direitos fundamentais [...] A consagração constitucional desempenha, para além de uma função pedagógica ou de advertência, um papel de reconhecimento da força normativa desses requisitos.¹²⁸

O avanço do STF, no controle da proibição de confisco, como se pode observar na seqüência, forneceu um modelo essencialmente material e pragmático de controle da constitucionalidade das normas confiscatórias: desde que haja elementos restringidos no patrimônio e na renda, justifica-se um controle da constitucionalidade, a partir dos parâmetros fornecidos pelos direitos fundamentais envolvidos (substância desses direitos), mediante a estruturação aqui defendida de que o que decidirá verdadeiramente as

¹²⁸ NOVAIS, **As restrições...**, p. 189.

controvérsias será a prevalência material dos interesses constitucionais fundamentais.

6.3 Proibição de excesso no Supremo Tribunal Federal e proibição de confisco tributário

O controle judicial de leis tributárias confiscatórias não tem sido esquecido pelo Poder Judiciário. Ainda que haja poucas decisões que reconheçam com clareza a existência de confisco tributário, é possível encontrar, em suas manifestações, um rol mínimo necessário para orientação do operador do direito, a partir de uma estruturação dos casos decididos e, em especial, dos recentes pronunciamentos do STF sobre a matéria.

Assim como nas decisões, em que o dever de proporcionalidade se fez presente e reconhecido pelo STF, a proibição de confisco, aos poucos, vem-se solidificando numa doutrina judicial recente, lentamente construída e com questões que ainda devem ser sedimentadas, mas que, aos poucos, vem-se constituindo em dogmática jurídica capaz de firmar uma orientação segura para todos os casos.

Os julgados selecionados permitem que se faça a sistematização necessária para neles encontrar os elementos que se relacionam e que condicionam o aplicador da norma à verificação do efeito confiscatório da norma tributária.

A proibição de tributo confiscatório, configurado como o próprio postulado da proibição de excesso, não é exclusividade do direito tributário, estando presente toda vez que um direito fundamental esteja sendo restringido. A jurisprudência do STF é rica em demonstrar que, toda vez que um direito fundamental estiver ameaçado em sua existência e efetividade, aí haverá de ser feito esse controle.

A primeira afirmação que se pode fazer a respeito da proibição de excesso é que, como já foi dito, na relação entre princípios, um não pode ser promovido, enquanto o outro é aniquilado. Para que ambos possam coexistir, ainda que com intensidades, valores e pesos diferentes na mesma relação jurídica, não se pode impor o afastamento de um para a aplicação de outro. No RE 18.331, o STF, na lavra do Ministro Orosimbo Nonato¹²⁹, assentou que:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade.

[...]

O imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que *aniquile a atividade particular*".

O postulado deve ser observado em uma situação concretizada de restrição: como trata da coexistência de princípios e visa à garantia da existência de um princípio restringido – o postulado “afere” e identifica no

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 18.331. Relator Ministro Orosimbo Nonato. Recorrente Marques e Viegas. Recorrida Prefeitura Municipal de Santos, negaram provimento. Publicado ADJ de 10 ago. 1953, p. 2356. DJ 08 nov. 1951, p.10865. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

processo de restrição a existência ou não da efetividade do princípio restringido.

Para isso, é preciso que se observem as manifestações típicas do direito fundamental protegido, a partir de seu núcleo essencial. O núcleo essencial é preservado quando o direito fundamental ainda se pode manifestar de modo autorizado ou permitido por lei.

O postulado da proibição de excesso não exige que se faça um controle sobre a finalidade da norma restritiva. No RE 81.550¹³⁰, a 2ª Turma do Tribunal conheceu e proveu o recurso para redução de multa de ICM de 100% para 30%. Consta, no voto do Ministro Xavier de Albuquerque:

Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-a para 30%, base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte.

O Tribunal, julgando o RMS 4060¹³¹, entendeu que a Resolução 482/55, o art.130 do Decreto-lei 3651/41 e o art. 2º do Decreto-lei 9545/46, em seu item 2 - normas que tratavam sobre a cassação da carteira de motorista nos casos de condenação penal - violavam o art. 141, § 14, CF/46 (o qual tratava da

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 81550. Relator Ministro Xavier de Albuquerque. Julgado 20 mai. 1975. **DJ** 13 jun. 1975. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2004.

liberdade de profissão, de acordo com as condições de capacidade que a lei estabelecesse) e 145, § único, CF/46 (que assegurava a todos o trabalho que possibilitasse existência digna), ao aplicarem a sanção ao motorista profissional por falta de capacidade moral para o trabalho. Registrou o Ministro Antônio Vilas Bôas que “a liberdade profissional é mantida pela Constituição, em termos amplos. A carteira de motorista só pode ser cassada quando haja sido cometido um ato ofensivo à capacidade profissional”.

A liberdade de trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIV e 170, CF/88), uma vez atendidos os requisitos de lei, tem o conteúdo essencial violado quando a norma retira os pressupostos e as condições materiais indispensáveis de efetivação, sem os quais o exercício dessa liberdade não pode ser realizado. Como mostra o julgado, o pressuposto indispensável para o exercício profissional de motorista é possuir a carteira de habilitação.

Há violação da proibição de excesso, portanto, quando um princípio, restringindo outro, impede a realização das condutas necessárias que promovem este último, ou seja, quando elimina as possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Essa é a razão pela qual a proibição de excesso funciona como norma bloqueadora de acesso às possibilidades jurídicas e fáticas, permitindo a manutenção e existência de um princípio.

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 4060. Relator Ministro Cândido Lobo. Julgado em 13 de mai. 1959. **EMENTA** vol-298-04 p.1768. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2004.

No RE 80093¹³², o STF entendeu como ilegítima a multa tributária na falência, por estar presente o abuso do poder fiscal ao exigir do contribuinte inadimplente correção monetária, multa moratória, sucumbência de 20% nos processos ajuizados e 20% de encargo por haver sido inscrito em dívida ativa. Consta, no voto do Ministro Bilac Pinto:

Mais freqüentemente, porém, será a incidência de multas confiscatórias por seu *montante excessivo ou despropositado* em razão da natureza do delito ou infração tributária. Não só o art. 141, § 31 da Carta Magna, impossibilitaria penalidades assim desarrazoadas, mas a própria diretriz da capacidade contributiva obstaría a imposição de penas que *exorbitassem* da capacidade econômica dos indivíduos”.

[...]

Ao criar o ônus da correção monetária dos débitos fiscais e ao instituir o princípio da sucumbência nos pleitos judiciais, o legislador não atentou em que a incidência desses *pesados encargos* não poderia conviver com a velha sistemática das multas moratórias e dos “acréscimos” da legislação anterior, sob pena de *agravar, exorbitantemente, o montante do débito*.

[...]

Na situação inflacionária em que nos encontramos, a correção monetária representa, em si mesmo, *ônus severo e crescente*.

[...]

A cobrança cumulativa desses dois encargos – correção monetária mais multa moratória – caracteriza um *abuso do poder fiscal do Estado*, que deve ser coibido pelo judiciário.

Todos esses “acréscimos” geraram o que o Tribunal considerou um “acúmulo de agravações sucessivas”. A proibição de excesso, portanto, exige, como procedimento prévio, que o nível da restrição seja obtido a partir do conjunto de restrições que outras normas realizam no direito fundamental, uma

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80093. Relator Ministro Bilac Pinto. Julgado em 02 abr. 1975. **RTJ** v. 82-03 p. 809. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

vez que estejam envolvidas na relação sob exame. Essa apuração é indispensável para a determinação da violação do núcleo essencial, condição essa também presente na ADI 2010:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da *totalidade da carga tributária*, [...]

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o *efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias* estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

No HC 45.232¹³³, cujo relator foi o Ministro Themístocles Cavalcanti, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 48 do Decreto-lei 314/67, que impedia o acusado de crime contra a Segurança Nacional exercer atividade profissional pública ou privada, por manifesta afronta ao direito à vida:

Art. 48 – A prisão em flagrante delito ou o recebimento da denúncia, em qualquer dos casos previstos neste Decreto-lei, importará, simultaneamente:

1º - na suspensão do exercício da profissão;

2º - na suspensão do emprego em atividade privada;

3º - na suspensão de cargo ou função na Administração Pública, autarquia, em empresa pública ou sociedade de economia mista, até a sentença absolutória.

Em destaque do julgamento, na lavra do relator:

Não tenho dúvida que isto ocorre na espécie porque o rigor das medidas previstas na lei que estamos examinando, *grita contra a essência dos princípios humanos que se resumem no direito de sobrevivência*, que somente a condenação pode limitar o direito ao trabalho, bem como normas expressas asseguram o

Acesso em: 20 set. 2004.

¹³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 45.232. Relator Ministro Themístocles Cavalcanti. Julgado em 21 de fev. de 1968. **DJ** 17 jun. 1968, p. 2228. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2004.

exercício profissional e às relações de trabalho no âmbito da empresa privada”.

[...]

Infelizmente não temos em nossa Constituição o que dispõe a Emenda nº 8 da Constituição Americana, onde se proíbem a exigência de *fianças excessivas*, as penas de multa *demasiadamente elevadas* e a imposição de penas cruéis e fora do comum ou de medida (cruel and unusual punishment).

[...]

A idéia fundamental da Emenda nº 8 é a preservação da dignidade humana. Não temos preceito idêntico, porém, mais genérico e suscetível de uma aplicação mais ampla, temos o § 35 do art. 150, reprodução de Constituições anteriores que dispõe: A especificação dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”. Ora, a Constituição vigente, como as anteriores no quadro das garantias individuais e sociais, procurou seguir as exigências de aperfeiçoamento do homem e o respeito à sua integridade física e moral. A preservação de sua personalidade e a proteção contra as penas infamantes, a condenação sem processo contraditório, a supressão de algumas penas que se incluíam na nossa velha legislação penal, a afirmação de que somente o delinqüente pode sofrer a pena, sem atingir os que dele dependem, definem uma orientação que qualifica perfeitamente o regime e os princípios fundamentais da Constituição.

[...]

O objetivo da lei foi (omissis) aumentar o rigor da repressão desses crimes, intimidando com medidas que atingem o indivíduo na sua própria carne, pela simples suspeita ou pelo início de um procedimento criminal fundado em elementos nem sempre seguros ou de suspeitas que viriam a se apurar no processo. Nesse particular, a expressão de medida cruel, encontrada no texto americano, bem caracteriza a norma em questão, porque, com ela, se tiram ao indivíduo as possibilidades de uma atividade profissional que lhe permite manter-se e a sua família.

[...]

Mas não só o art. 150, § 35, pode ser invocado. Também o caput do art. 150 interessa, porque ali se assegura a todos os que aqui residem o direito à vida, à liberdade individual e à propriedade. Ora, *tornar impossível o exercício de uma atividade indispensável que permita ao indivíduo obter os meios de subsistência, é tirar-lhe um pouco de sua vida, porque esta não prescinde dos meios materiais para a sua proteção*”.

Pelo que se pode perceber, a proibição de excesso, como proteção ao núcleo de direitos fundamentais, bens jurídicos tutelados e valores constitucionais, exige um controle amplo no sentido de incluir todos os direitos

fundamentais atingidos, pois quanto maior for a dimensão dos efeitos restritivos, tanto maior será a percepção da gravidade e das conseqüências normativas. Tal proibição impõe, ainda, que a valoração do núcleo essencial dos direitos fundamentais envolvidos seja feita a partir das demais garantias constitucionais e de acordo com a evolução do conceito de dignidade humana.

Exige, assim, a investigação das possibilidades de exercício do direito fundamental, na perspectiva de realização da dignidade humana, e dos meios efetivos do indivíduo para realizá-lo.

No RE 18.976¹³⁴, o STF também concluiu que a majoração do imposto de licença sobre as cabines de banho na praia de Santos, embora excessiva, desproporcional e abusiva, não afrontava a liberdade de profissão - art. 141, § 14, CF/46 - negando provimento ao recurso. O Ministro Barros Monteiro, em seu voto, assentou:

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se incluiu o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, constituem uma *implícita limitação ao poder do Estado, no concernente à criação e majoração de impostos exagerados, vedando, por conseguinte, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão*”,

[...]

É ele (referindo-se ao imposto de licença), sem sombra de dúvida, proibitivo e destinado, confessadamente, a *dificultar e extinguir* o comércio de locação de cabines nas praias de Santos.

No RE 18.331¹³⁵, o STF, julgando também caso referente à constitucionalidade do aumento do imposto das cabanas de banho da praia de Santos na lavra do voto do Ministro Orosimbo Nonato, registrou que :

O poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade, e ainda é um poder que não deve ir até o abuso, ao excesso, ao desvio, aplicável, ainda aqui, a doutrina do “detournement de pouvoir”

[...]

De mim, tenho que o imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que, como o reconhece o próprio v. acórdão recorrido, aniquile a atividade do particular.

A decisão proferida na Rep nº 1.077, mencionada por Mendes¹³⁶, como evidência da aplicação do dever de proporcionalidade, pode ser reconstruída para dela se extrair o fundamento da proibição de excesso no sentido que aqui se alude. Cuidava-se da aferição da constitucionalidade de dispositivos constantes na Lei nº 383 (de 4.12.80, do Estado do Rio de Janeiro), a qual elevava demasiadamente os valores da taxa judiciária, havendo ficado decidido que essa taxa, por ser tributo, não poderia ser excessiva, o que impossibilitou a obtenção da prestação jurisdicional por ofender o então art. 153, § 4º, CF/46. No voto do Ministro Moreira Alves encontra-se:

De outra parte, como tais taxas dizem respeito à remuneração da prestação jurisdicional pelo Estado, podem elas, se excessivas, criar obstáculo, que resulta da lei que determina a fixação de seu valor, capaz de impossibilitar a muitos a obtenção dessa prestação, o que acarreta a

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 18.976. Relator Ministro Barros Barreto. Julgado em 02 out. 1952. **ADJ** 26 nov. 1952, p.4445 Disponível em <<http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 15 set. 2003.

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 18.331. Relator Ministro Orosimbo Nonato. Recorrente Marques e Viegas. Recorrida Prefeitura Municipal de Santos, negaram provimento. publicado ADJ de 10 ago. 1953, p. 2356. **DJ** 08 nov. 1951, p.10865. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

¹³⁶ MENDES, **Direitos...**

inconstitucionalidade dessa lei, por ofensa ao princípio inserido na parte inicial do § 4º do art. 153 da Constituição: A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual".
[...]

A referida taxa fixava uma alíquota de 2% sobre o valor do pedido e, em alguns casos, 3 UFERJs para a propositura das ações. Em relação ao limite mínimo de 3 UFERJs, afirmou-se que:

Esses valores evidenciam que esse limite mínimo, que é reajustável periodicamente, é excessivo, impossibilitando o acesso ao Judiciário para as classes menos favorecidas, máxime quando se verifica que – segundo as informações -, no Estado do Rio de Janeiro são consideradas comprovadamente pobres para efeito de isenção dessa taxa as pessoas que recebam remuneração igual ou inferior a quatro salários mínimos, e as despesas processuais abarcam, ainda, adiantamentos relativos a honorários de advogado, custas e emolumentos. Por outro lado, esse limite mínimo inviabiliza economicamente as causas de pequeno valor, pela desproporção entre as despesas processuais, os riscos e a demora, e o valor do bem objeto do litígio".

Os elementos relacionados que resultaram nas conclusões foram: 1) a alíquota fixa de 2% como regra geral; 2) a fixação da taxa no valor mínimo de 3 UFERJs para propositura de certos tipos de ações; 3) a relação econômica entre o valor mínimo e o maior salário mínimo vigente à época (e que seria equivalente a 1 s.m.); 4) o valor ainda a pagar a título de custas, emolumentos e honorários advocatícios.

Considerou-se, também, que, no Estado do Rio de Janeiro, à época, a isenção desta taxa era concedida a quem recebesse até 4 salários mínimos, ou seja, a taxa absorveria, em alguns casos, algo em torno de 25% dos rendimentos do contribuinte, sem desprezar os demais gastos inerentes ao processo. Este último fundamento, embora não expressamente descrito,

norteou a conclusão do julgado, no sentido de demonstrar a inviabilidade da cobrança nos moldes fixados: em outras palavras, as taxas, além de guardarem uma equivalência entre o custo do serviço estatal e o valor pago, não podem inviabilizar o acesso à jurisdição.

O entendimento acabou consolidado na Súmula 667: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”.

Nessa decisão, ficam nítidas duas questões fundamentais para a estruturação da proibição de excesso, quando se trata de norma que impõe gravames econômicos: (1) o gravame elevado impede o acesso à jurisdição por parte dos indivíduos; (2) a violação do acesso à jurisdição - embora desconsiderando os gastos inerentes à relação jurídica (como honorários, perícias, emolumentos) e tomando exclusivamente um ônus mínimo (cobrança de 03 UFERJs como valor mínimo) – pode assumir um caráter impeditivo em razão do pequeno ônus.

Portanto, não é a maior intensidade da norma (uma carga tributária qualificada de *alta*) por si só que determina a violação do núcleo essencial do direito fundamental restringido, mas o impedimento – perda de eficácia - que essa intensidade produz no direito fundamental atingido.

No HC nº 85.984¹³⁷ Relator Min. Marco Aurélio, decidiu o STF que configura excesso de prazo inadmissível manter réu preso por mais de 20 meses sem haver pronúncia nos termos do art. 406 do CPP:

Uma vez configurado o excesso de prazo na formação da culpa, a prisão preventiva há de ser afastada, pois que incumbe ao Estado aparelhar-se, para cumprir os prazos processuais, atendendo à garantia constitucional que se obrigou a observar, considerada a norma do artigo 7º do Pacto de São José da Costa Rica, sobre o direito de todo e qualquer acusado a um julgamento em tempo razoável.

Na ADI 2010-2 DF - Relator Ministro Celso de Mello, ficou assentado, em caráter liminar, que a incidência de alíquotas progressivas da contribuição da seguridade social dos servidores públicos instituída pela Lei 9.783/99, juntamente com as alíquotas progressivas do imposto de renda retido na fonte, considerado ainda o percentual que já pagavam os servidores a título de contribuição previdenciária, configura confisco tributário por impedir o atendimento a uma existência digna, à segurança da família, ao direito de propriedade, ao mínimo vital e ao desempenho regular de direitos constitucionais:

[...]

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à 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, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 85.984. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ 19 ago. 2005, p. 47. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2005.

em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.
[...]

Esta decisão tornou-se a mais importante no Judiciário brasileiro a respeito do tributo com efeito de confisco, pois traçou, explicitamente, os paradigmas para a aplicação dessa garantia constitucional.

No caso examinado, em que pese fosse realizado em controle abstrato de constitucionalidade, as verificações tomaram situações em concreto, a partir do enquadramento da situação em que se encontravam os próprios Ministros.

Nesse julgamento, foram analisados os seguintes elementos agrupados a partir dos titulares envolvidos: pelo Estado, a exigência de dois tributos pela mesma pessoa política, independente de sua destinação e finalidade (contribuição previdenciária e imposto de renda), a periodicidade dos tributos e o gravame total incidente; pelo contribuinte, a utilização de bens jurídicos presentes e futuros (planejamento social e econômico), a necessidade de preservação do mínimo vital, os efeitos sobre os rendimentos, sobre o

patrimônio e sobre outros direitos fundamentais (liberdade profissional, dignidade humana e família).

A análise do julgado confirma as decisões anteriores sobre a proibição de excesso: a norma (tributária) não pode aniquilar, afetar, impedir ou destruir ¹³⁸, substancialmente ¹³⁹, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte, sendo irrelevante para isso a consideração do tributo como pessoal (em que a avaliação das condições pessoais do contribuinte é essencial) ou real (em que a primazia da pessoalidade cede lugar ao objeto ou a coisa tributada), devendo o patrimônio ser considerado como um todo.

O “efeito” confiscatório residiria em “privar de bens e utilidades de que vinha se utilizando o contribuinte¹⁴⁰”, impedindo sua recomposição patrimonial. Essa interpretação, a partir dos efeitos decorrentes do confisco, é compartilhada por Quintana¹⁴¹:

Un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable. Y ese quantum es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, o de la renta, o de la utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.

¹³⁸ “Reduzir a nada; nulificar, anular, impossível aniquilar direitos já consagrados. Ter efeito negativo; reduzir a nada”. DESTRUIR. In: DICIONÁRIO Aurélio Século XXI, versão eletrônica 3.0, 1999.

¹³⁹ “A parte real, ou essencial, de alguma coisa, aquilo que lhe define as qualidades materiais, o que é necessário à permanência material de alguma coisa; o que tem propriedades de força, vigor, resistência. Na tradição aristotélico-tomista, o que há de permanente nas coisas que mudam, e que é o suporte sempre idêntico das sucessivas qualidades resultantes das transformações; hipóstase. Cf., nesta acepção, (essência e substrato). O que existe por si mesmo, sem supor outro ser de que seja atributo”. SUBSTANCIALMENTE. In: DICIONÁRIO Aurélio Século XXI, versão eletrônica 3.0, 1999.

¹⁴⁰ Voto Ministro Carlos Veloso. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30 set. 1999. **DJ** 12 abr. 2002, p.51. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

Entende-se, ao contrário do Tribunal, que a análise do tributo com efeito confiscatório pode ser realizada quando estiverem presentes normas impositivas provenientes de diferentes pessoas políticas, pois a repartição das competências tributárias, feitas pela Constituição, distribui parcelas de um mesmo poder – o poder de tributar, e, portanto, todas as pessoas políticas possuem os mesmos deveres constitucionais e estão submetidas às mesmas limitações na esfera tributária.

O modo de estruturação utilizado pelo STF pode ser chamado de monofásico, porque utiliza, para o controle, apenas tributos de uma mesma pessoa competente. Bifásico, chamar-se-á, então, o controle que utiliza o nível de restrição apurado no controle monofásico que, então, serve de base para identificar a proibição de confisco em tributos instituídos por outros entes políticos, também competentes.

Esta segunda etapa do controle, evidentemente utiliza o nível de restrição que seja considerado constitucional, já que esses tributos não são objeto de identificação do excesso comprometedor da propriedade. O critério de partida do modo monofásico para o bifásico não é aleatório, mas obedece ao conjunto de tributos concretizados na esfera individual, a partir dos fatos geradores realizados.

O modo como se estabelece a tensão normativa é estabelecido a partir de sua atuação sobre a substância do direito ou sobre os bens jurídicos

¹⁴¹ QUINTANA. apud CASANOVA, Gustavo J. Naviera de. **El orincipio de no confiscatoriedad**: estudio en España y en Argentina. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p. 264.

afetados, avaliados a partir da conexão que se faz com outros direitos fundamentais, sem que necessite, repita-se, observar se os demais direitos estão ou não sendo promovidos, mas apenas verificar se esses direitos permanecem garantidos para um exercício regular, a partir da presunção do que normalmente acontece. É o que se destaca no julgado:

A Constituição da República, ao disciplinar o exercício de poder impositivo do Estado, subordinou-o a limites insuperáveis, em ordem a impedir fossem praticados, em detrimento do patrimônio privado e das atividades particulares e profissionais lícitas, excessos que culminassem por comprometer, de maneira arbitrária, o *desempenho regular de direito* que o sistema constitucional reconhece e protege.¹⁴²

Como já foi mencionado anteriormente, a proibição de confisco pode condicionar sua eficácia a uma aferição em razão do tempo pelo qual haverá a restrição ao patrimônio e à renda do contribuinte. O caso em exame aponta para a necessidade de se utilizar o lapso temporal como forma de aferição para conclusão da violação à essência da propriedade privada. Esse elemento não é exclusivo da proibição de confisco, estando presente na proibição de excesso em geral.

Ao se concluir que há violação do direito em sua essencialidade, não se faz necessário verificar qual o montante tributário que deveria suportar o contribuinte em condições normais de tributação, nem qual medida de riqueza total correspondente a este montante: dito de outra forma, desnecessário se

¹⁴² Voto do Relator Ministro Celso de Mello. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30 set. 1999. DJ 12 abr. 2002, p.51. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

faz quantificar qual a carga tributária total que pode vir a suportar o contribuinte e qual a medida de capacidade contributiva que este possui.

6.4 Conclusões

Considerando que o postulado da proibição de excesso é norma que estrutura a relação entre regras e princípios constitucionais, chega-se às seguintes conclusões, em sua aplicação na vedação ao confisco tributário:

A proibição de tributo confiscatório não realiza qualquer controle sobre a finalidade das normas tributárias, mas impõe um limite à promoção das finalidades constitucionais dessas normas, de modo que a realização do princípio da competência tributária não pode implicar a aniquilação dos princípios da liberdade e da propriedade;

A proibição de tributo com efeito de confisco deve ser observada em uma situação concretizada de restrição tributária: como trata da coexistência de princípios e visa a garantir a existência de um princípio restringido, a vedação de confisco identifica, no processo de restrição, a existência ou não da efetividade do princípio da propriedade e da liberdade.

Para tanto, observa as manifestações típicas desses direitos fundamentais, a partir do conhecimento de seus núcleos essenciais. O núcleo

essencial está preservado quando tanto a propriedade, como a liberdade ainda podem manifestar-se do modo autorizado ou permitido por lei.

A função bloqueadora da proibição de tributos confiscatórios atua impedindo que o conteúdo essencial da propriedade e da liberdade seja violado pela retirada dos pressupostos e das condições materiais indispensáveis, sem as quais o exercício desses direitos não pode ser realizado.

Há violação da vedação de confisco quando o princípio da competência tributária, restringindo a liberdade ou a propriedade, impede, nesses últimos, a realização das condutas necessárias para sua promoção, ou seja, quando elimina as possibilidades jurídicas ou as possibilidades fáticas existentes.

A proibição de confisco exige, para efeitos de controle, que a restrição total seja obtida a partir do conjunto de restrições que outras normas, também envolvidas na relação sob exame, realizam na propriedade e na liberdade. A ordenação ou organização que a vedação constitucional realiza diz respeito à verificação da intensidade das normas tributárias sobre a propriedade e a liberdade.

As normas tributárias estão dispostas no sistema tributário em razão de suas finalidades (fiscal e extrafiscal), da competência para instituição dos tributos, da contraprestação ou não que oferecem ao contribuinte (e por isso, tributos vinculados e não vinculados), consideração dos tributos como pessoais ou reais, da sua natureza legal – tributos diretos e indiretos – e ainda de sua

periodicidade. As relações econômicas do contribuinte demonstram a exigência de tributos com todas essas características.

Porém, para que se possa obter um resultado seguro, é preciso, antes de tudo, atentar para o direito tributário visto como um todo. Os impostos reais ou pessoais, independente do nome, sejam progressivos ou não, ou mesmo indiretos, só podem ser extraídos da renda ou do patrimônio, enquanto renda poupada ou renda consumida; tal reconhecimento provém da própria experiência, sendo decorrente de um reconhecimento fundamental empírico¹⁴³. As diferentes características, que cada tributo assume, existem e são importantes para outros tipos de controle de constitucionalidade; para facilitar ou explicitar sua atuação sobre a renda e o patrimônio, como no caso dos tributos vinculados, em que as contraprestações dizem respeito à relação entre o montante pago e os benefícios recebidos pelo contribuinte, não trazendo qualquer elemento que altere a formação do gravame tributário individual.

Ao contrário, o valor do tributo considerado isoladamente tanto servirá para a integração da carga fiscal total do contribuinte, como também para a verificação de outros controles (como, p. ex., o da razoabilidade-equivalência). Sem isso, não se pode chegar a uma correta valoração da intensidade produzida no núcleo essencial da propriedade e da liberdade. Importa, pois, unicamente a situação patrimonial do indivíduo em decorrência do total de tributos que lhe estejam sendo exigidos.

¹⁴³ TIPKE, **Sobre a...**, p. 63.

Por conseguinte, há necessidade de se considerar todo o sistema tributário existente na esfera individual para “descolorir o efeito confiscatório que poderia exsurgir da análise individual do tributo ou para enfatizar a existência da inconstitucionalidade, quando houver descoordenação nas incidências fiscais e superposição de gravames”¹⁴⁴, e, assim, for alcançado um resultado capaz de demonstrar como o patrimônio e a renda resultaram aniquilados ou comprometidos, em decorrência da tributação, ou como os direitos da liberdade não estão sendo garantidos¹⁴⁵.

Os resultados obtidos terão maior ou menor importância na medida em que forem comparados com as privações deles decorrentes na esfera dos demais direitos fundamentais. Dito de outra forma, esses resultados são a tradução econômica das privações e obstruções ocorridas nos direitos fundamentais envolvidos pela tributação. É o momento em que o poder tributário legítimo se desnatura em confisco, absorvendo a substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa¹⁴⁶.

Foi o que fez o STF, no RE 80093 e na ADI 2010, para concluir, em ambos os casos, que as normas eram excessivas, considerando todas as obrigações incidentes sobre o patrimônio dos indivíduos e tendo por credor o próprio Estado.

¹⁴⁴ TORRES, **Os direitos...**, p. 120.

¹⁴⁵ Em sentido semelhante, entendendo que a carga individual deve ser aferida pela acumulação somente de impostos, de modo a produzir a carga contributiva individual, MOLINA, **Capacidad...**, p. 133.

¹⁴⁶ DÓRIA, **Direito...**, p. 195.

Porém, fica ainda a incerteza referente aos casos em que haja, na esfera individual, uma diversidade de tributos, todos pertencentes a diferentes entes estatais. Nesses casos, e em respeito à autonomia e à competência constitucional de cada pessoa federativa, a estruturação deve obedecer a um outro critério, deixando de valer o da competência privativa para ser considerado o cronológico, ou seja, estrutura-se a relação com todos os tributos exigidos num determinado período, independente do ente estatal a que pertençam, para, então, verificar a existência ou não do efeito confiscatório, a partir dos fatos geradores praticados, observando-se o último realizado como indicativo do excesso tributário. Esse critério obedece à própria concretização das normas tributárias, pois, através dele, constata-se o acúmulo de gravames que o contribuinte vai recebendo ao longo do tempo.

No HC nº 85.984 e na ADIN 2010-2, a periodicidade e a equiparação dos efeitos restritivos foram consideradas relevantes para o controle exercido:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período.

[...]

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição [...] que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal [...] do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)

A utilização do critério temporal é necessária, porque fatores de ordem externa à relação (como planos econômicos, variação de mercado, custos e despesas essenciais, etc) alteram significativamente as posições dos contribuintes e suas necessidades maiores ou menores de satisfações básicas.

A periodicidade funciona como critério de previsibilidade e elemento de aferição da carga tributária, com vistas a determinar a existência do excesso restritivo e os reais efeitos impeditivos da norma tributária.

A estrutura da vedação ao confisco exige que o controle seja amplo no sentido de nele se incluïrem todos os direitos fundamentais atingidos, pois quanto maior a dimensão dos efeitos restritivos, tanto mais se percebem a gravidade e as conseqüências da norma. Ela impõe ainda que a valoração do núcleo essencial dos direitos fundamentais envolvidos seja feita a partir das demais garantias e valores constitucionais (como o acesso à jurisdição, mínimo vital e dignidade humana).

Dessa forma, tal estrutura exige a investigação das possibilidades de exercício do direito fundamental, na perspectiva de realização desses valores e das condições e meios que o indivíduo efetivamente possui para realizá-los.

Não é a maior intensidade da norma (uma carga tributária qualificada de *alta*) por si só que determina a violação do núcleo essencial do direito fundamental restringido, mas o impedimento – perda de eficácia - que essa intensidade produz no direito fundamental atingido.

Há, portanto, também no controle da proibição de confisco, um modo individualizador de apreciação: uma norma que, em abstrato, pode ser tida como não ofensiva à propriedade, é susceptível de uma aplicação excessiva, quando a exigência ou o encargo que se impõe ao contribuinte surge, num específico contexto, como excessivo, demasiado, grave, injusto, de modo que a identificação do excesso tributário não se realiza senão pela valoração da propriedade frente à restrição imposta. O controle do excesso fiscal será nessas condições sempre relativo, flexível, dependente dos argumentos suscitados na situação concreta para justificar não o modo de proteção da propriedade, mas a valoração do próprio direito em si, a partir do estabelecimento do mínimo de eficácia necessária para que, em sua substância, pelo menos, possa o direito ser exercido e desenvolvido.

CONCLUSÃO FINAL

A partir das reflexões desenvolvidas, chega-se a algumas formulações mais conclusivas, que devem ser assim sistematizadas.

1. O sistema tributário não se exaure nos dispositivos constitucionais presentes no Título VI, Capítulo I, CF/88, sendo construído a partir dos sentidos que, sistematizados, protegem expressa ou implicitamente os bens jurídicos constitucionais, como a família, a liberdade de trabalho e a propriedade, assumindo, por vezes, a estrutura de regras ou de princípios, dependendo do sentido e do alcance que o intérprete deseja realizar.

2. A CF/88 não estipulou um único modo de limitação ao poder de tributar, tornando relevantes, por vezes, critérios, conteúdos valorativos, ou mesmo estruturas normativas para eficácia desse propósito. A proibição de tributo com efeito de confisco está inserida nesse rol de normas que possui um modo próprio de demarcar a esfera de atuação das normas tributárias.

3. A proibição de confisco, como proibição de excesso em sentido material, assume autonomia em relação à proporcionalidade e com esta não se confunde, pois não exige a relação fim-meio como premissa para encontro

do excesso tributário e para sua imposição como limitação, nem tampouco verifica a proporção entre a finalidade da norma tributária com as restrições produzidas pelos encargos fiscais, partindo da verificação do excesso da restrição, dever ou obrigação na exclusiva perspectiva das conseqüências na esfera pessoal do contribuinte.

4. A razoabilidade, como instrumento de controle das normas tributárias e na perspectiva aqui apresentada, não fornece critério seguro para identificar um tributo confiscatório. Sua finalidade não visa a identificar o excesso tributário, mas a verificar a equivalência entre os encargos exigidos do contribuinte e as contraprestações estatais a ele referidas.

5. O princípio da capacidade contributiva responde, de forma satisfatória, à medida de contribuição individual aos gastos estatais, justificados objetivamente, ou não; e possui finalidades específicas, entre elas, a de igualar ou desigualar os contribuintes. Embora servindo também como limitação ao poder tributário, destina-se a conferir se o *quantum* exigido (restrição) corresponde à finalidade para a qual a norma tributária foi instituída, utilizando-se da proporcionalidade. Não é sua função verificar o efeito confiscatório.

6. Há necessidade de se diferenciarem os efeitos produzidos pela norma tributária em cada direito fundamental: um tributo pode ser reconhecido como excessivo a partir da violação do mínimo vital, da dignidade humana ou mesmo da entidade familiar, sem que seja necessário investigar se o núcleo essencial

da propriedade foi ou não afetado, condição essa indispensável para a conclusão como confiscatório.

7. A garantia do núcleo essencial dos direitos de liberdade fica resguardada quando forem asseguradas alternativas de ação que podem ou não ser praticadas pelo indivíduo, considerando-se um tributo como excessivo (confiscatório), quando retira essas possibilidades de ação positiva ou negativa, relativas a um direito de liberdade específico.

8. A conceito de propriedade, para efeitos tributários, é o extraído da Constituição Federal. Ao estabelecer as limitações à propriedade privada, o legislador infraconstitucional deve considerar a propriedade como verdadeira garantia institucional, composta de elementos essenciais, os quais marcam sua característica como direito fundamental e como instituição: a utilidade privada, o poder de disposição e a utilidade social.

9. As normas tributárias devem preservar e respeitar os limites constitucionais; quando isso não acontece, a norma tributária, por ser excessiva, atinge diretamente o centro vital do direito, invadindo a última esfera de proteção e resistência – o núcleo essencial.

10. A proibição de tributos confiscatórios utiliza-se das teorias do núcleo essencial dos direitos fundamentais, como instrumento de efetiva proteção dos núcleos da propriedade e da liberdade, com objetivo, último, de impedir a produção dos efeitos confiscatórios.

11. A estratificação, em conteúdo essencial e conteúdo periférico, dos direitos fundamentais facilita a escolha dos mecanismos de controle de constitucionalidade (proporcionalidade, proibição de excesso e razoabilidade), já que está em causa a busca pela precisão e determinação de limites e de critérios que sirvam para controlar a permanência da garantia à propriedade e à liberdade, em suas existências e funcionalidades dentro do sistema, ainda quando restringidas pela norma tributária.

12. O modelo da teoria relativa de controle das restrições aos direitos fundamentais é eficaz, na medida em que as justificações apostas pelo Estado para restringir o patrimônio e a renda, de modo a colocar em contraposição o conteúdo efetivamente restringido, permitem encontrar um limite à restrição. Contudo, esse modelo se apóia nas justificativas e intensidades que o legislador tenha inserido na norma tributária para restringir os direitos fundamentais e, sob esse aspecto, a relevância da justificação apenas aclara a atuação estatal, mas não confere exaustividade à todos os casos, principalmente àqueles em que o tributo não é destituído de uma finalidade específica.

13. O modelo da teoria absoluta, por sua vez, permite que o controle sobre a restrição do núcleo essencial da propriedade e da liberdade seja feito a partir de critérios fornecidos pela própria Constituição, como o significado social da propriedade após a restrição tributária, o poder de disposição e a utilidade individual da propriedade para a realização de valores constitucionais, tais como a dignidade humana e a solidariedade.

14. Esse modelo de concepção dos direitos fundamentais, por deixar evidenciado o caráter instrumental da propriedade frente à liberdade, é de grande auxílio na determinação do efeito confiscatório, pois que, ao se analisar o núcleo da propriedade, pode-se afirmar a existência ou não do efeito confiscatório do tributo, a partir da preservação da essência desse direito.

15. A proibição de excesso, para atuar como proibição de confisco tributário, necessita de condições de aplicação que não se esgotam na estrutura das regras, dada a multiplicidade de finalidades para as quais servem as normas tributárias. Um estabelecimento da proibição de confisco como regra pouco contribui para a limitação do poder estatal, devido às variantes que se têm de considerar para a efetividade dessa norma: multiplicidade de tributos, periodicidade de incidência, condições pessoais do contribuinte, riqueza tributada e o mínimo de propriedade a ser assegurada.

16. A vedação ao efeito de confisco não pode ser considerada um princípio jurídico na forma preconizada por Alexy, pois que seria necessária uma ponderação entre pesos de princípios opostos – competência tributária e garantia da propriedade privada – para determinar o direito definitivo e quem pode invocá-lo.

17. A necessidade de ponderação, para determinar a cedência a princípios, interesses ou valores opostos, retira a própria garantia da propriedade, pois a proibição de confisco impede que um mínimo de conteúdo seja submetido à ponderação para definir a preponderância no caso concreto.

Não se pode afirmar que a proibição de tributo com efeito de confisco seja um princípio jurídico, devido à inadequação da estrutura principiológica aos fins objetivados por esta norma.

18. A proibição de confisco, por tratar da difícil equação entre preservar a propriedade privada e garantir o poder de tributar, assume a feição de norma metódica – um postulado normativo aplicativo – que estrutura a relação entre os princípios da competência tributária e os da propriedade e liberdade.

19. O postulado, chamado de proibição de excesso, proíbe que um princípio seja promovido através do aniquilamento de outro: a propriedade privada não pode perder sua eficácia em razão do exercício da competência tributária pelo poder estatal.

20. A jurisprudência do STF permite concluir que a proibição de tributo confiscatório assume as funções desse postulado, sendo uma forma típica de sua utilização no campo tributário. A proibição de tributo confiscatório, como norma metódica de organização entre princípios em tensão, não realiza qualquer controle sobre a finalidade das normas tributárias, mas impõe um limite à promoção das finalidades constitucionais dessas normas, de forma a garantir um mínimo de eficácia para a propriedade e a liberdade.

21. A proibição de tributo confiscatório deve ser observada em uma situação concretizada de restrição tributária para sua correta estruturação, a fim de preservar o núcleo essencial da propriedade e da liberdade.

22. A função bloqueadora da proibição de tributos confiscatórios atua de forma a impedir que o conteúdo essencial da propriedade e da liberdade seja violado pela retirada dos pressupostos e das condições materiais indisponíveis, sem as quais o exercício desses direitos não pode ser realizado. Do mesmo modo, impede que o princípio da competência tributária obstrua a realização das condutas necessárias que efetivam a propriedade e a liberdade.

23. A proibição de confisco exige, para efeitos de controle, que a restrição total seja obtida a partir do conjunto de restrições que outras normas tributárias, também envolvidas na relação sob exame, realizam na propriedade e na liberdade. A ordenação ou organização que a vedação constitucional realiza ocorre mediante a identificação da intensidade das normas tributárias sobre a propriedade e a liberdade.

24. A proibição de confisco exige, também, que a carga tributária total seja apurada em um determinado período de tempo, independente da natureza, finalidade ou peculiaridades que revistam as espécies tributárias. Do mesmo modo, devem ser considerados os gastos inerentes ao exercício dos direitos fundamentais envolvidos.

25. A estruturação, quando a carga tributária for composta por tributos de diferentes pessoas estatais, deve deixar de ser realizada em função da pessoa política com competência privativa, para ser realizada a partir do critério cronológico, ou seja, estrutura-se a relação considerando um determinado

período de tempo e observam-se quais normas tributárias foram concretizadas e, dentre essas, qual o fato gerador praticado por último.

26. A estrutura da vedação ao confisco exige que o controle seja amplo, no sentido de nele se incluírem todos os direitos fundamentais atingidos, pois tanto maior for a dimensão dos efeitos restritivos, melhor se percebem a gravidade e as conseqüências da norma. Ela impõe ainda que a valoração do núcleo essencial dos direitos fundamentais envolvidos seja feita a partir das demais garantias e valores constitucionais (como o acesso à jurisdição, mínimo vital e dignidade humana).

27. A estrutura da vedação ao confisco exige, assim, a investigação das condições de exercício do direito fundamental, perspectiva de realização desses valores e dos meios efetivos que o indivíduo ainda possui para realizá-los.

28. Não é a intensidade (gravame) maior ou menor da norma tributária que determina, por si só, a violação do núcleo essencial da propriedade e da liberdade, mas o impedimento que esse gravame produz – perda de eficácia - nos direitos fundamentais atingidos.

29. O controle da proibição de confisco comporta, assim, um modo individualizador de apreciação: uma norma tributária que, em abstrato, pode ser tida como não ofensiva à propriedade, é susceptível de uma aplicação excessiva, quando sua exigência, juntamente com outras normas do sistema

tributário, impõem ao contribuinte, em seu específico contexto, um ônus excessivo, demasiado, grave, injusto, de modo que a identificação do efeito confiscatório não se realiza senão pela valoração da propriedade e da liberdade frente à restrição imposta. O controle do efeito confiscatório será, nessas condições, sempre relativo, flexível, dependente dos argumentos suscitados na situação concreta para justificativa não do modo de proteção da propriedade, mas da valoração do próprio direito em si, a partir do estabelecimento do mínimo de eficácia necessária para que, a partir de suas substâncias, pelo menos, esses direitos fundamentais possam ser exercidos e desenvolvidos.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradución Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1998.

ARANHA, Márcio Iório. **Interpretação constitucional e as garantias institucionais dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ASCENSÃO, José de Oliveira. A violação da garantia constitucional da propriedade por disposição retroativa. **Revista da Consultoria Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 7, n. 18, 1977.

ATIENZA, Manuel. Para uma razonable definición de razonable. **Revista DOXA**, n. 4. Disponível em <<http://www.cervantesvirtual.com/portal/DOXA/cuadernos.shtmlr>> Acesso em: 05 maio 2004.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. Sobre principios y reglas. **Revista DOXA**, n. 10, 1991. Disponível em : <<http://www.cervantesvirtual.com/portal/DOXA/cuadernos.shtmlr>>. Acesso em: 05 maio 2004.

ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 236, p. 369-384, abr./jun. 2004.

_____. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999.

_____. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 3, jun. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Forense, 1951.

_____. _____. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição Federal de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96 por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, 1995.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle das leis restritivas de direitos fundamentais.** 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro; GANDRA, Ives. **Comentários à Constituição do Brasil.** São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 1963.

BIELSA, Rafael. **Nociones preliminares de derecho fiscal.** Buenos Aires: Universidad Nacional del Litoral, 1944.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Teoria do estado.** 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRANDÃO MACHADO. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: DIREITO tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito.** Tradução António Manuel da Rocha Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Curso de direito constitucional.** 6. ed. rev. Coimbra: Almedina, 1993.

_____. **Direito constitucional.** 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.

- CARA, Juan Carlos Gavara. **Derechos fundamentales y desarrollo legislativo**: la garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales em la ley fundamental de Bonn. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CASANOVA, Gustavo J. Naviera de. **El orincipio de no confiscatoriedad**: estudio en España y en Argentina. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
- CASTILHO, Paulo César Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon. **O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed. rev., atual e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- CONFISCO. In: DICIONÁRIO Aurélio Século XXI, versão eletrônica 3.0. 1999.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.
- DANTAS, Santiago. Igualdade perante a lei e due process of law: contribuição ao estudo da limitação constitucional do poder legislativo. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 116, 1948.
- DESTRUIR. In: DICIONÁRIO Aurélio Século XXI, versão eletrônica 3.0. 1999.
- DERZI, Mizabel Machado. Família e Tributação: a vedação constitucional de utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais**, Belo Horizonte, Vol. 32, nº 32.
- DORADO, Francisco García. **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**. Madrid: Editorial Dykinson, 2002.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Tradução e notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão e dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- FINNIS, John. **Ley natural y derechos naturales**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992.

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**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

HÄBERLE, Peter. El legislador de los derechos fundamentales. In: PINA, Antonio Lopez et al. **La garantía constitucional de los derechos fundamentales**: Alemania, España, Francia e Itália. Madrid: Civitas, 1991. p. 99-124.

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

LARENZ, Karl. **Derecho civil**: parte general. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade**: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

_____. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 5, ago. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 set. 2004.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. O direito brasileiro e o princípio da dignidade humana. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n. 219, p. 237-251, jan./mar. 2000.

NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? a propósito do Art. 2º, § 2º, da EC nº 03/93. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, n. 330, 1995.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

- RODRÍGUEZ-ARMAS, Magdalena Lorenzo. **Análisis del contenido esencial de los derechos fundamentales**. Granada: Comares, 1996.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 7. ed., rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- _____. **Direito constitucional positivo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- STERN, Klaus. **Derecho del estado de la Republica Federal Alemana**. Madrid:Centro de Estudios Constitucionales, 1987.
- SUBSTANCIALMENTE. In: DICIONÁRIO Aurélio Século XXI, versão eletrônica 3.0. 1999.
- TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 12. ed. rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 1996.
- TEPEDINO, Gustavo. A nova propriedade: o seu conteúdo mínimo, entre o código civil, a legislação ordinária e a constituição. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.85, n. 306, abr./jun. 1989.
- _____. **Temas de direito civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- TIPKE, Klaus. **Sobre a ordem jurídica tributária**. Tradução Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.) **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- TORRES DEL MORAL, Antonio. **Principios de derecho constitucional español**. 4. ed. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad Derecho-Universidad Complutense, 1998.
- VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1987.
- VILLEGAS, Hector. **Curso de direito tributário**. Tradução Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- YAMASHITA, Douglas. Confisco como efeito tributário e sua proibição constitucional. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, n. 10, Caderno 1, p. 258-268, maio 2000.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do estado social e democrático de direito. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 9, dez. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 25 fev. 2005.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 948-6. Relator: Ministro Francisco Rezek. Julgada em 09 nov. 1995. **DJ** 17 mar. 2000, p. 2. Disponível em : <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 jan. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2653. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgado em 08 out. 2003 **DJ** 31 out. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 maio 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Apelação nº 7.377, de 17.06.1942. Relator Ministro Castro Nunes. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 2.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 45.232. Relator Themistocles Cavalcanti. Julgado em: 21 fev. 1968. **DJ** 17 jun. 1968, p. 2228 Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 85.984. Relator Ministro Marco Aurélio. **DJ** 19 ago. 2005, p. 47. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30 set. 1999. **DJ** 12 abr. 2002, p.00051. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2024. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 27 out. 1999 **DJ** 01 nov. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 jan. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 07 out. 1992. **DJ** 19 fev.1993, p. 2032. Disponível em : <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 05 jan. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 855. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 01

jul. 1993 **DJ** 01 out. 1993. Disponível em : <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 18.976. Relator Ministro Barros Barreto. Julgado em 02 out. 1952. **ADJ** 26 nov. 1952, p. 4445 Disponível em <<http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 15 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 18.331. Relator Ministro Orosimbo Nonato. Recorrente Marques e Viegas. Recorrida Prefeitura Municipal de Santos, negaram provimento. publicado ADJ de 10 ago. 1953, p. 2356. **DJ** 08 nov. 1951, p.10865. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 4060. Relator Ministro Cândido Lobo. Julgado em 13. Maio 1959. **EMENT** vol-0298-04 PG-01768. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80093. Relator Bilac Pinto. Julgado em 02 abr.1975. **RTJ** v. 82-03 p.809. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 81550. Relator Ministro Xavier de Albuquerque. Julgado em 20 maio 1975. **DJ** 13 jun. 1975. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2004.