

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

Vinicius Matheus Santos Oliveira

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: o princípio do não-  
confisco sob o prisma jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal**

Sousa  
2016

Vinicius Matheus Santos de Oliveira

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: o princípio da vedação ao  
confisco sob o prisma jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais - Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande - UFCG, como requisito parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais – Direito.

Orientador: Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

Sousa

2016

Vinicius Matheus Santos de Oliveira

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: o princípio da vedação ao  
confisco sob o prisma jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais - Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande - UFCG, como requisito parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais – Direito.

Orientador: Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

Data da Aprovação: \_\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Orientador: Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

---

Examinador: Professor

---

Examinador: Professor

A minha família por todo o incentivo, em  
especial aos meus pais, fonte de  
inspiração.  
(Dedico)

## **AGRADECIMENTOS**

Até o mais seguro e mais confiante dos homens já passou por um momento de hesitação, por dúvidas enormes e dúvidas mirins, que talvez nem merecessem ser chamadas de dúvidas, de tão pequenas. Passados seis anos, lapidando dia a dia o conhecimento e trabalhando incessantemente o espírito, as lacunas obscuras vão perdendo espaço para a luz e o caminho se torna mais claro.

Agradeço minha família, por sua capacidade de acreditar e investir em mim sem relutância. Mãe, o seu cuidado e dedicação foram que me deram, em muitos momentos, a esperança para seguir. Pai, sua presença significou segurança e certeza de que não estou sozinho nessa trajetória. Vó, a senhora é a responsável por tudo isso ser possível, tua horta cultivada em vida agora provê frutos. Meus irmãos, Victor e Vanessa, a torcida é mútua e nosso companheirismo é verdadeiro. Tia Idalcy, a educadora que a vida me deu de presente.

Agradeço aos apoiadores que Sousa me propiciou: Sandoval Barros, Paolo Rodrigues, Wilson Jr., Dênis Henrique, Breno Araújo, Heitor Dantas, Caio Fernandes, Gabriel Leite, Jeverson Freire, Valter Filho, Álvaro Agmo, Alexandre Candeia, Alexandre Feitosa, Luã Alencar, Paulo Sérgio, Miguel Arruda, Luiz Henrique, Jaênio Jackson, Carlos Talysson, Lourival Leonardo, Silas Marçal, Zé Neto, Thiago Urquiza, Sebastião Angelim, Robson Abrantes, Matheus Xiva, Hudson César, Lucas Oliveira, Diego, Ramon Nunes, Luis Eduardo, Eduardo Guilhermino, Tadeu Tavares, Felipe Figueiredo, Ricardo Queiroz, Bráulio Leno, João Afonso, Renan Lima, Lucas Macário, Rafael Fernandes, Fernando Marney, José Walter, Anderson Ricardo, Anderson Rafael, Ana Sávia, Amanda Cunha, Ingra Machado, Rhuana Macedo, Kamila Feitosa, Maria Cecilia, Ruanna Miréia, Alana Greyce, Yasmin Lima, Edna Rodrigues, Maynara Coelho, Ana Márcia, Marília Macedo, Adelita de Paiva, Maria Regina, Rayssa Neves, Ana Caroline, Rayara Ribeiro, dentre tantos que me disseram nessa passagem que iria conseguir.

Acompanhado, aconselhado e incentivado por vocês a minha estrada tem sentido, ao fim desta etapa, sentir-se amado, me faz acreditar que todo o tempo dedicado à esta jornada resultou em um bom trabalho realizado. E é aos empurradores que dedico o fim desse ciclo, a todos aqueles que testemunharam os meus titubeios e disseram: vá em frente!

Em tempos em que quase ninguém se olha nos olhos, em que a maioria das pessoas pouco se interessa pelo que não lhe diz respeito, só mesmo agradecendo àqueles que percebem nossas descrenças, indecisões, suspeitas, tudo o que nos paralisa, e gastam um pouco da sua energia conosco, insistindo. Muito obrigado por tudo.

“Lembre-se de que você mesmo é o melhor secretário de sua tarefa, o mais eficiente propagandista de seus ideais, a mais clara demonstração de seus princípios, o mais alto padrão do ensino superior que seu espírito abraça e a mensagem viva das elevadas noções que você transmite aos outros. Não se esqueça, igualmente, de que o maior inimigo de suas realizações mais nobres, a completa ou incompleta negação do idealismo sublime que você apregoa, a nota discordante da sinfonia do bem que pretende executar, o arquiteto de suas aflições e o destruidor de suas oportunidades de elevação - é você mesmo” Chico Xavier.

## RESUMO

O tema do presente trabalho monográfico é “os direitos fundamentais do contribuinte: o princípio da vedação ao confisco sob o prisma jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal”. O problema da pesquisa consiste em saber quais os critérios utilizados pela jurisprudência pátria para delimitar o efeito de confisco nos casos de intervenção indireta do Estado por meio da tributação, já que o artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988 não especifica o conceito de confisco, criando uma indeterminação conceitual do mesmo. O objetivo geral desse trabalho é identificar os elementos que o Poder Judiciário utiliza para interpretar e aplicar efetivamente o princípio fundamental da vedação ao confisco no caso concreto, diante da lacuna deixada pelo legislador originário na norma jurídica constitucional. No que tange aos objetivos específicos, são eles, distinguir os princípios jurídicos das demais categorias de normas jurídicas; analisar o processo de formação do Estado Fiscal e as principais teorias que a doutrina estrangeira e nacional utiliza para fundamentar o Poder do Estado em tributar; demonstrar que o princípio da vedação ao confisco consagra um direito fundamental presente fora do rol do artigo 5º, parágrafo 2º, da Magna Carta, conforme uma ampliação do conceito de fundamentalidade material; verificar a correlação do princípio do não-confisco com o direito a propriedade e os princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana e da razoabilidade como signos de uma interpretação sistêmica; e analisar a perspectiva jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no tocante a garantir o direito fundamental do contribuinte em não ter sua propriedade em sentido amplo, abarcando o patrimônio e a renda, comprometida por uma tributação excessiva de efeito confiscatório. Trata-se. O método de abordagem apresentado pela pesquisa é o dedutivo. Adota-se o método comparativo como método de procedimento. Quanto à natureza, a pesquisa é básica, quanto ao objeto geral, a pesquisa é descritiva. Adota-se a pesquisa bibliográfica-documental, como procedimento técnico o de trato direto e indireto das fontes, a partir das técnicas de coleta documental e análise de conteúdo. A presente dissertação é estruturada em quatro capítulos. No primeiro, aborda-se a formação do Estado Fiscal moderno, ressaltando a sua evolução de uma ideologia liberal para outra de cunho social, além de abordar os pensamentos que fundamentam a atividade fiscal do Estado. A classificação terminológica dos princípios, das regras e do direitos, assim como a constatação de uma cláusula constitucional de abertura que equipara outros direitos a qualidade de fundamentais, é o objeto do segundo capítulo. O terceiro capítulo, por sua vez, trata de aspectos conceituais do princípio do não-confisco, seu alcance, e integração com outros princípios do ordenamento jurídico pátrio. Por fim, o quarto capítulo elenca o posicionamento do judiciário, no caso concreto, diante da lacuna conceitual deixada pela norma sobre os limites de onde se iniciaria o confisco.

**Palavras-chaves:** Estado Fiscal. Direito Fundamental. Princípio do não-confisco. Jurisprudência do STF.

## RESUMÉ

Le thème de cette monographie est "les droits fondamentaux du contribuable: le principe de non-confiscation sous le prisme jurisprudentielle de la Cour suprême." Le problème de la recherche est de savoir si les critères utilisés par la loi du pays pour délimiter l'objet de confiscation en cas d'intervention indirecte de l'Etat par l'impôt, comme l'article 150, IV, de la Constitution fédérale de 1988 ne précise pas le concept confiscation, la création d'une indétermination conceptuelle de celui-ci. Le but de cette étude est d'identifier les éléments que le système judiciaire utilise pour interpréter et appliquer efficacement le principe de base de la confiscation d'étanchéité dans ce cas, étant donné le vide laissé par le législateur originaire de la règle de droit constitutionnel. En ce qui concerne les objectifs spécifiques, ils sont à distinguer les principes juridiques des autres catégories de règles juridiques; analyser le processus de formation de la taxe sur l'Etat et les principales théories que la doctrine étrangère et nationale utilisée pour justifier le pouvoir de l'Etat à l'impôt; démontrer que le principe d'étanchéité la confiscation consacre un droit fondamental de cette de la liste de l'article 5, paragraphe 2, de la Constitution, comme une extension de la notion de matériaux de fundamentality; vérifier la corrélation du principe de non-confiscation avec le droit de propriété et les principes de la capacité, de la dignité humaine et raisonnable comme des signes d'une interprétation systémique; et d'analyser la perspective jurisprudentielle de la Cour suprême pour garantir le droit fondamental du contribuable n'a pas sa propriété dans un sens large, englobant l'équité et le revenu, compromis par effet confiscatoire de taxation excessive. La méthode d'approche présentée par la recherche est déductive. Est adoptée comme méthode comparative de la méthode de la procédure. La nature, la recherche est appliquée, comme l'objet général, la recherche est descriptive. Il adopte à bibliographiques et de la recherche documentaire, la procédure technique que le traitement direct et indirect des sources, des techniques de collecte documentaire et l'analyse du contenu. Cette thèse est structuré en quatre chapitres. Dans le premier, il traite de la formation de l'Etat moderne de l'impôt, mettant en évidence l'évolution d'une idéologie libérale à l'autre sociale, en plus d'aborder les pensées qui sous-tendent l'activité financière de l'État. La classification terminologique des principes, des règles et des droits, ainsi que la conclusion d'une clause constitutionnelle qui assimile l'ouverture d'autres droits fondamentaux, est le deuxième objet de chapitre. Le troisième chapitre, à son tour, traite des aspects conceptuels du principe de non-confiscation, la portée et l'intégration avec d'autres principes du droit paternel. Enfin, le quatrième chapitre présente la position de l'appareil judiciaire, dans ce cas, compte tenu de l'écart conceptuel laissé par la règle sur les limites de laquelle commencerait la confiscation.

**Mots-Clés:** État Fiscale; Droit Fondamental; Principe de Non-Confiscation; Jurisprudence; Cour Suprême Fédérale.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CCJS – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgRE – Agravo Regimental

MG – Minas Gerais

RJ – Rio de Janeiro

SC – Santa Catarina

DF – Distrito Federal

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2. O PROCESSO DE FORMAÇÃO DO ESTADO FISCAL .....</b>	<b>11</b>
2.1.1. Poder de tributar e o fundamento político .....	13
2.1.2. Poder de tributar e o fundamento normativo.....	14
2.1.3. Poder de tributar e o fundamento da causa do tributo .....	14
2.1.4. Poder de tributar e direitos fundamentais .....	16
<b>3. CONCEITO MATERIAL DE DIREITOS FUNDAMENTAIS.....</b>	<b>19</b>
<b>4. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO .....</b>	<b>27</b>
4.2.1. Relação com a propriedade privada .....	32
4.2.2 Relação com o princípio da capacidade contributiva .....	34
4.2.3. Relação com o princípio da dignidade da pessoa humana.....	36
<b>5. O PRISMA JURISPRUDENCIAL NA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. ....</b>	<b>39</b>
5.1. Reconhecimento do conceito indeterminado de confisco .....	40
5.2. Noção de confisco sob a carga tributária global.....	42
5.3. Ampliação interpretativa do princípio da vedação ao confisco as multas tributárias.....	45
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>52</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é determinar os parâmetros utilizados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para delimitar o conceito de vedação ao confisco como direito fundamental do contribuinte no caso concreto. Essa necessidade nasce em decorrência da lacuna deixada pela Constituição Federal de 1988 que, embora tenha positivado tal garantia em seu artigo 150, inciso IV, diferentemente da Constituição de 1934, não delimitou quantitativa ou qualitativamente a definição de confisco, gerando inúmeras dúvidas e incertezas, tanto no âmbito de interpretação de tal norma jurídica quanto a sua aplicação. E essa definição se mostra imprescindível, pois o princípio fundamental da vedação ao confisco é verdadeira limitação ao Poder de Tributar do Estado, sobretudo, quando os entes federados dotados de competência para criar tributos, o fazem com excesso, prejudicando o patrimônio, a renda e a qualidade de vida do contribuinte.

O Estado Fiscal moderno tem como principal fonte de riqueza a receita proveniente da tributação. Inicialmente, sob os ditames do liberalismo, o fazia com o intuito apenas de manter sua funcionalidade. Todavia, influenciado pelas transformações dos processos históricos do século XX, resultou na sua evolução para um Estado Fiscal Social. Assim, a intervenção do poder tributário na vida do particular sofreu uma ampliação valorativa que buscou limitá-la com o fito proteger o elo mais fraco dessa relação: o contribuinte.

A Constituição do Brasil de 1988 incorpora esses valores liberais e sociais, que marcaram a evolução política dos Estados Modernos, na positivação de seus regimes, objetivos e princípios, sobretudo no tocante aos direitos e garantias fundamentais. Desse modo, a concessão ao cidadão de um rol de direitos preceituados no corpo da Constituição reflete os ditames que consagram o Estado Democrático de Direito.

Todavia, tais direitos e garantias fundamentais não estão resumidos a um rol taxativo, mas espalhados em todo o texto da Constituição, seja de forma explícita ou implícita, no regime adotado por ela, bem como nos Tratados Internacionais que o Brasil é signatário. É o caso do princípio do não-confisco, que embora positivado fora do rol, no Título II da Carta Política, especificamente no art. 150, IV, expressa

verdadeiro direito fundamental quando veda que o tributo tenha efeito confiscatório sobre a riqueza do contribuinte.

Todavia, conforme destacado acima, o legislador originário não delimitou o alcance de tal princípio, o que engendra uma inacabada discussão doutrinária e uma verdadeira insegurança jurídica com base em um subjetivismo do que pode ser ou não considerado como tributo confiscatório.

Diante disso se indaga: quais os parâmetros de mensurabilidade fixados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para interpretar e aplicar o princípio da vedação ao confisco positivado no artigo 150, IV, da Constituição Federal?

A escolha dessa temática é de motivação pessoal, visto abordar uma questão que envolve várias disciplinas, além do princípio do não-confisco ser um instituto jurídico garantidor da justiça, pois impede que a tributação excessiva despreze os direitos assegurados constitucionalmente ao contribuinte, como a propriedade privada, a liberdade profissional e a sua dignidade enquanto pessoa humana.

O referencial teórico desse trabalho monográfico tem como bibliografias iniciais, os trabalhos de Manoel Cavalcante de Lima Neto, Marconi Costa Albuquerque e Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior que forneceram a orientação ideal para a leitura e o aprofundamento das obras de Alvaro Rodriguez Bereijo, Francisco Gracia Dorado, Ferreiro Lapatza, José Casalta Nabais, Fernando Facury Scaff, Ricardo Lobo Torres, Douglas Yamashita, Klaus Tipke, Antonio Roque Carrazza, dentre outros.

Estruturalmente, este trabalho é dividido em quatro capítulos. O primeiro trata do processo de transformação do Estado Fiscal Liberal para o Estado Fiscal Social, demonstrando as teorias que justificam seu poder de tributar. Já o Segundo capítulo define demonstra a fundamentalidade do princípio da vedação ao confisco, de acordo com a cláusula de abertura presente no artigo 5º, parágrafo 2º, da Magna Carta.

O terceiro capítulo, por sua vez, trata de maneira pormenorizada do princípio do não-confisco, como sua definição, o problema da sua indeterminação conceitual e sua interação com outros princípios. Por fim, o quarto capítulo expõe os parâmetros que o Supremo Tribunal Federal utilizou em sua jurisprudência para interpretar e aplicar o direito fundamental do contribuinte ao não-confisco no caso concreto.

## 2. O PROCESSO DE FORMAÇÃO DO ESTADO FISCAL

A incorporação de valores liberais e, posteriormente, de valores sociais ao longo da evolução política dos Estados modernos, propiciou uma nítida e contundente transformação no modelo jurídico até então positivado em seus ordenamentos, responsável pela regulamentação das relações públicas.

Com efeito, a principal fonte de riqueza do Estado passou a ser oriunda da arrecadação de tributos cobrados aos cidadãos. Em paralelo, a tributação como ato de intervenção do poder estatal que é, também sofreu limitações impostas pela ascensão dos direitos e garantias fundamentais positivados nas Constituições.

De acordo com José Casalta Nabais<sup>1</sup>, o Estado moderno é caracterizado como um Estado Fiscal, uma vez que a receita intrínseca a sua funcionalidade é proveniente da arrecadação de tributos. Diante desse contexto fiscal moderno, o Estado não se manteve alheio a dinâmica das mudanças históricas do período, o que culminou na evolução de um Estado Fiscal Liberal para um Estado Fiscal de cunho social.

Capitaneado pela ideologia liberal, Estado e Economia não se imiscuíam, sendo o primeiro responsável pela política e pela consecução da justiça, na medida em que a segunda era responsável pelo lucro e pelo financiamento da Administração Pública. O Estado Social, a seu turno, adveio do processo de ampliação valorativo do poder tributário, que ao intervir, passou a fazê-lo com mais coerência quando das questões sociais e econômicas<sup>2</sup>.

Nessa esteira evolutiva, Nabais<sup>3</sup> ensina que a relação entre Estado e Economia deve ser orientada pelo princípio da subsidiariedade, de modo que o setor econômico deve ser dotado de autonomia, intervindo o Estado sobre este somente de forma supletiva. Assim, permite-se o desenvolvimento de uma economia calcada pela livre iniciativa e de um Estado cuja fonte precípua de receita é a tributação.

Ainda a respeito desse modelo de Estado Fiscal Social, continua o supracitado autor, que a livre iniciativa permite aos contribuintes a liberdade para usufruir de um alto grau de disponibilidade econômica do seu patrimônio. Todavia,

---

<sup>1</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra. Almedina, 1988. p. 192-4.

<sup>2</sup> *Op. cit.* 1988, p. 192-195.

<sup>3</sup> *Op. cit.* 1988, p. 205.

essa capacidade não é ilimitada, sendo restringida nos casos de danos a sociedade ou quando comprometer o funcionamento do próprio sistema<sup>4</sup>.

No caso do Brasil, o modelo do seu Estado Fiscal segue a linha da exposição acima traçada, sendo estruturado conforme os ditames da Constituição Federal de 1988, sobretudo no que tange os direitos e garantias fundamentais<sup>5</sup> e os direitos a liberdade econômica.<sup>6</sup> Ressaltando, ainda que de modo implícito na norma constitucional, segundo se depreende, é função do Estado regular e coordenar a economia, sendo suas despesas públicas financiadas, principalmente, pela receita oriunda do poder tributário.

## 2.1. Estado, tributação e fundamentos do poder

A tributação é uma forma de intervenção indireta do Estado na seara privada, a qual retira desta os recursos necessários para sua consecução de suas funcionalidades. Todavia os elementos que originam a obrigação fiscal, que a legitimam e explicam a sua finalidade tem premissas convergentes e pacificadas. Nesse sentido, a doutrina é ampla e diversifica no tocante aos fundamentos que justificam o Poder de Tributar do Estado.

É o ato administrativo de cobrar tributos apenas oriundos do Poder Político do Estado? A única finalidade da tributação é meramente arrecadatória para suprir o custeio das atividades governamentais? Na medida que os tributos são um dever do contribuinte, este também goza de direitos, como sujeito da relação jurídica obrigacional tributária? Esses questionamentos serão esclarecidos a seguir pelo posicionamento da doutrina acerca do tema.

---

<sup>4</sup> *Op. cit.* 1988. p. 204.

<sup>5</sup> A Constituição Federal de 1988 seguiu um parâmetro totalmente inverso a de 1967, visto que estabelece, primeiramente, os princípios e garantias fundamentais para que, em seguida, fosse organizar o Estado brasileiro. Essa cronologia demonstra a relevância do Estado para com a pessoa humana. Isso se implica também no ato de tributar realizado pelo Estado, que deve respeitar aos direitos fundamentais, como a liberdade (ninguém paga porque quer, paga porque é obrigado) e ao de propriedade (diminuído quando transferido pelo particular ao Estado).

<sup>6</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra.** Almedina, 1988. p. 213.

### 2.1.1. Poder de tributar e o fundamento político

O Poder de Tributar do Estado corresponde a uma expressão de soberania - isto é, que não se submete a outro, embora seja necessária sua limitação -, constituindo uma forma de manifestação política do Estado com o fito de financiar as despesas da Administração Pública<sup>7</sup>.

Desse modo, Álvaro Rodrigues Bereijo<sup>8</sup>, aduz que a soberania estatal fundamenta o Poder de Tributar, uma vez que provém deste a competência (por parte do legislativo e do executivo) de criar e cobrar os tributos, como uma obrigação essencial do cidadão ao Estado Moderno.

Nesse corolário, Luís Maria Carzola Pietro<sup>9</sup> destaca o caráter instrumental do Poder de Tributar, ao considerá-lo a forma mais eficaz de arrecadação de receita para manutenção das atividades do Estado moderno. Razão pela qual, possui notório posto dentro do gênero do poder político público.

Para tanto, o mencionado autor preconiza que é papel dos Entes que compõem o sistema organizacional do Estado viabilizar a cobrança dos tributos, mediante a criação de normas jurídicas<sup>10</sup>. Assim, o Poder Tributário como Poder Político, para alcançar seu caráter arrecadatório instrumental, depende da ação legitimadora dos órgãos que estruturam o Estado.

Portanto, apesar da tributação ser um poder oriundo da soberania do Estado, ela é legitimada e regulada pelas normas jurídicas. Desse modo, o poder de tributação, embora de origem política, não é ilimitado, estando o agente político competente para instituir, criar e cobrar a exação fiscal, vinculado ao texto da Lei.

---

<sup>7</sup> Otto Mayer ao estudar a relação entre Estado e contribuinte como uma relação de poder, distinguiu o poder tributário do poder de polícia pelo critério da finalidade. Enquanto o primeiro busca recursos na consecução das finalidades estatais, mediante a cobrança de tributos, o segundo tem o fito de manter a ordem social. BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 238.

<sup>8</sup> Op. cit. 1976. p. 202.

<sup>9</sup> PIETRO, Luis Maria Cazorla. **El poder tributario en EL Estado contemporaneo: un estudio**. Madrid. Instituto de Estudio Fiscales. 1981. p. 89.

<sup>10</sup> Op. cit. 1981. p. 96.

### 2.1.2. Poder de tributar e o fundamento normativo

O Poder de Tributar enquanto poder normativo decorre do conteúdo e da autonomia das normas de matéria tributária produzidas pelo Estado<sup>11</sup>. Estas, por sua vez, são fontes de disposição acerca de questões que envolvem a criação, a instituição, a cobrança e a fiscalização dos tributos.

Nesse sentido, Carraza<sup>12</sup> ensina que, em sede de matéria tributária prevista na Constituição Federal de 1988, essa capacidade para a criação de tributos não é designada de poder normativo – embora derive deste-, mas sim de competência tributária.

A competência tributária consiste em uma manifestação de parcela das prerrogativas legiferantes que distribui aos entes de direito público interno o poder para legislarem infralegalmente acerca dos tributos positivados na norma constitucional tributária<sup>13</sup>.

Diante do exposto, a doutrina nacional preconiza que, com o advento da Constituição de 1988 e do Estado de Direito, o Poder de Tributar como Poder Normativo, na verdade, é concebida como competência legislativa tributária. Isto é, a capacidade atribuída aos entes federados, pela norma constitucional, mediante leis infraconstitucionais, para instituírem e cobrarem seus respectivos tributos.

### 2.1.3. Poder de tributar e o fundamento da causa do tributo

O Poder de Tributar justificado pela causa do tributo é legitimado pelo conjunto de princípios que orientam o tributo. A tributação, nesse sentido, não deve ser resumir ao formalismo do conteúdo presente na norma, mas nos fins que se pretende alcançar e no objeto que se procura proteger<sup>14</sup>.

Isso posto, depreende-se um conflito entre a teoria causalista do tributo e o a

---

<sup>11</sup> BEREIJO, Alvaro Rodriguez. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid, 1976. P. 201.

<sup>12</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. Ed. São Paulo. Malheiros, 1994. p. 257-261.

<sup>13</sup> BARROS, Paulo de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 15ª Ed., 2003, p. 269

<sup>14</sup> BEREIJO, Alvaro Rodriguez. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero Madrid, 1976. p. 206-207.

que designa o Poder de Tributar como manifestação política da soberania. Essa contraposição se dá, pois a primeira legitima a tributação com base no conteúdo da norma tributária, na qualidade de instituidora do tributo, enquanto a segunda caracteriza este apenas como um instrumento público de arrecadação de receitas.

Para compreensão do Poder de Tributar fundamentado pela teoria da causa, enseja-se a observação dos elementos da relação jurídica tributária. A saber, esta é composta pelo elemento objetivo (que é a própria causa de tributar, isto é, a finalidade de se tributar e o *quantum* arrecadado) e pelo elemento subjetivo (que são os sujeitos da relação, formados pelo Estado e pelo contribuinte) <sup>15</sup>.

Na perspectiva do Estado enquanto sujeito ativo da relação tributária, corresponde como sua finalidade, a captação de receitas para manutenção e consecução das funções públicas. Já para o contribuinte, o sujeito passivo, visa este usufruir dos benefícios provenientes dos serviços públicos prestados pelo Estado <sup>16</sup>.

Nessa esteira, importa ressaltar que a arrecadação, enquanto elemento objetivo da relação tributária deve ser mantido, mesmo que a contraprestação do serviço público não seja satisfatória ao contribuinte. E isso se fundamenta na premissa de que o serviço prestado pelo Estado deve ser suficiente e eficaz na concretização das suas finalidades sociais <sup>17</sup>.

De acordo com esse posicionamento, apesar de todo um conjunto de princípios norteadores, o elemento objetivo da arrecadação de receita deve sobrepor ao fornecimento de serviços públicos de qualidade. Todavia, em relação ao contribuinte, como elemento subjetivo dessa relação, há limitações que devem ser respeitadas no ato de intervenção do Estado por meio da tributação.

Sobreleva anotar o ponto nodal do presente trabalho, que é o dever de existir uma delimitação, por parte do Estado, do valor a ser fornecido pelo contribuinte, independente da qualidade, quantidade e usufruto da contraprestação pública <sup>18</sup>. Assim, na conjuntura do Estado Democrático de Direito, com um política fiscal de vertente social, a instituição do encargo fiscal deve observar os princípios da justiça, da equidade e ,sobretudo, da capacidade contributiva <sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 132.

<sup>16</sup> Op. cit. 1932. p.133.

<sup>17</sup> Ibidem.

<sup>18</sup> Op. cit. 1932. p.79.

<sup>19</sup> Op. cit. 1932, p.81.

#### 2.1.4. Poder de tributar e direitos fundamentais

A doutrina que identifica a limitação do Poder de Tributar pelos direitos fundamentais, tem Ricardo Lobo Torres<sup>20</sup> como seu expoente, o qual defende a concessão de direitos ao contribuinte através de preceitos constitucionais, como forma de regular a relação jurídico-tributária. Não exime, desta, em contra-ponto, o dever do Poder Legislativo do Estado, seja o constitucional ou ordinário, na elaboração de tais normas.

A Constituição Federal de 1988, por exemplo, concede ao contribuinte o direito a liberdade profissional e a propriedade, conforme se afigura com a redação do artigo 5º, em seus incisos XIII e XXII<sup>21</sup>, respectivamente quando aduz que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer” e “é garantido o direito de propriedade”.

Por outro lado, o Poder de Tributar nasce no Título IV, “Da Tributação e do Orçamento”, Capítulo I, “Do Sistema Tributário Nacional”, Seção I, “Dos princípios Gerais”, especificamente nos artigos 145<sup>22</sup>, 153<sup>23</sup>, 155<sup>24</sup> e 156<sup>25</sup> da Constituição Federal de 1988. Tais dispositivos engendram a sistemática de instituição das espécies de tributo, bem como distribui a competência tributária a União, Estados, Distrito Federal e Município para criá-los.

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 47.

<sup>21</sup> BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

<sup>22</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Op. cit. 1988.

<sup>23</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Ibidem.

<sup>24</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores. Ibidem.

<sup>25</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Ibidem.

Assim, se de um lado o Estado, enquanto Poder Legislativo cria normas jurídicas fixando a relação tributária através da cobrança de tributos, por outro, concede direitos, previstos constitucionalmente, para proteger o contribuinte. Afinal, a exação fiscal incidirá sobre os bens decorrentes do direito a propriedade e a renda proveniente da liberdade de profissões, como posteriormente será exposto.

Diante dessa introdução, em que se evidenciou a preocupação da doutrina em analisar o Poder de tributar sob a ótica e a necessidade dos contribuintes, depreende-se que a relação jurídica tributária não deve ser coordenada sob uma perspectiva de poder político unilateral, em que o Estado como soberano impõe a exação fiscal ao contribuinte, com a justificativa de arrecadar recursos para sua manutenção.

Deveras, a relação jurídica tributária deve ser pautada sob a égide de um poder normativo de um Estado de Direito. O sujeito ativo da relação (Estado) ao exercer o seu poder de cobrar o tributo do sujeito passivo (contribuinte), tem seu ato de natureza administrativa limitado pelas normas e princípios positivados no ordenamento jurídico<sup>26</sup>.

Hans Nawiasky ao tratar da relação tributária entre Estado e contribuinte como relação de direito público, aduz que para uma melhor compreensão da mesma, deve-se se distinguir a natureza do Estado dentro desta<sup>27</sup>.

Em um primeiro momento, o mencionado autor considera o Estado como soberano de um poder político, enquanto agente responsável pela elaboração das leis, mantendo uma relação vertical com o contribuinte - isto é, de superioridade sobre este.

Todavia, uma vez que o Estado é posto como agente administrativo, dentro de uma relação tributária, cobrando tributos, cujo pólo oposto é o contribuinte, aquele tem sua liberdade restringida pela lei, passando a ser sujeito observador dos direitos e obrigações que esta preceitua.

O Estado, destarte, enquanto Administração Pública incumbido de cobrar tributos se encontra em uma relação de igualdade formal com o contribuinte, uma

---

<sup>26</sup> BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financeiro**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 261.

<sup>27</sup> H. Nawiasky. *Steurechtliche Grundfragen*. Pfeiffer, Munchen, 1926, p. 20/22, apud BEREIJO, Alvaro Rodrigues. Op. cit. 1976, p. 261.

vez que ambos possuem seus deveres e obrigações especificados em lei e por ela devem ser regulados<sup>28</sup>.

Portanto a relação tributária é intrínseca ao Poder Normativo do Estado de Direito, que tem sua origem na Constituição. Destarte, esta, além de preceituar as normas gerais de tributação também elenca os princípios e garantias fundamentais que devem ser observados pelos sujeitos da relação jurídica obrigacional tributária, como forma de efetivar valores e evitar excessos.

---

<sup>28</sup> NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p. 53.

### 3. CONCEITO MATERIAL DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os princípios são designados como “fundamentais”, como observa Uadi Lamnêgo Bulos<sup>29</sup>, quando consubstanciarem a estrutura normativa do Estado, refletem a carga valorativa deste. Estão localizados na Constituição Federal<sup>30</sup> em seu Título I, “Dos Princípios Fundamentais”, nos artigos 1º a 4º e versam sobre direitos basilares (como por exemplo, a dignidade humana, a igualdade e o federalismo), os quais não são passíveis de alienação ou prescrição.

Pontua, ainda, o referido doutrinador, que os princípios fundamentais visam “garantir a unidade da Constituição Brasileira; orientar a ação do intérprete, banalizando a tomada de decisões, tanto dos particulares como dos órgãos legislativo, executivo e judiciário; e preservar o Estado Democrático de Direito<sup>31</sup>”.

No que tange a estruturação do sistema jurídico, Humberto Ávila<sup>32</sup> disserta que a Constituição Brasileira institui duas espécies de princípios fundamentais - formais e materiais. Princípios formais são aqueles que dizem respeito ao procedimento e a forma de instituição das normas pelo Estado. Tais princípios estão presentes no preâmbulo, sobretudo, e em toda a Constituição Federal de 1988<sup>33</sup>. A cidadania (art. 1º) e o princípio da legalidade (art. 5º, II) são exemplos.

Princípios materiais, a seu turno, dizem respeito ao conteúdo das normas jurídicas. Esses princípios são encontrados no preâmbulo e, especialmente, nos artigo 5º da Carta Magna, que dispõe sobre os direitos e garantias fundamentais. À

<sup>29</sup> BULOS, Uadi Lamnêgo. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 506.

<sup>30</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>31</sup> “Estas etapas institucionalizam a perspectiva dos governados que passam a ter direitos e não apenas deveres. a primeira etapa é a da *positivação*, ou seja, a da conversão do valor da pessoa humana e do reconhecimento em Direito Positivo, da legitimidade da perspectiva *ex parte Populi*. São as Declarações de Direitos. A segunda etapa, intimamente ligada à primeira, é a *generalização*, ou seja, o princípio da igualdade e o seu corolário lógico, o da não discriminação. A terceira é a *internacionalização*, proveniente do reconhecimento que se inaugura de maneira abrangente com a Declaração Universal de 1948 que, num mundo interdependente da tutela de direitos humanos, requer o apoio da comunidade internacional e normas de Direito Internacional Público. Finalmente, a *especificação* assinala um aprofundamento da tutela, que deixa de levar em conta apenas os destinatários genéricos – o ser humano, o cidadão – e passa a cuidado do ser em situação – o idoso, a mulher, a criança, o deficiente. A constituição de 1988 contém nos seus dispositivos todas essas etapas.” BOBBIO, Noberto. **A era dos Direitos**. Nova edição. Rio de Janeiro, Elsevier, 2004. p. XI.

<sup>32</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. Belo Horizonte: Saraiva: 2010. p. 60-65.

<sup>33</sup> *Op. cit.* 1988.

guisa de exemplo têm-se o princípio da isonomia (artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal<sup>34</sup>).

Nesse diapasão, Humberto Ávila<sup>35</sup> ensina que a Constituição Federal postula que tais princípios devem ser interpretados de modo a alcançar uma unidade sistêmica. Para tanto, deve-se evidenciar duas funções presentes tanto nos princípios formais quanto materiais. A primeira é a “função de suporte”, a qual propõe que a carga valorativa de alguns princípios exerçam influência sobre a matéria de outras normas.

A segunda função complementa a primeira e é denominada de “justificação recíproca”. Esta determina que a obtenção da significação de um princípio deve ser feita relacionando-o com outros. A respeito das normas formais, por exemplo, o princípio da democracia influi sobre a legalidade e a reserva de lei, e vice-versa. Enquanto o princípio da dignidade humana (art. 1º, III), por exemplo, influi sobre o princípio de liberdade (art. 1º, IV, e 3º, I,) no que diz respeito aos princípios materiais.

Em relação aos direitos fundamentais, na concepção de José Afonso da SILVA<sup>36</sup>, são direitos fazem referência aos princípios que orientam e moldam a concepção política de um dado ordenamento jurídico. Além disso, em sede de positivismo, buscam garantir os institutos que concretizam a dignidade, a liberdade e a justiça para todos os cidadãos.

Complementa o supracitado autor ao aprofundar o conceito de direito fundamental, sobrelevando, ainda, a importância jurídica e social de sua eficácia:

No qualificativo fundamentais, acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados<sup>37</sup>.

Em virtude dessa consideração inicial acerca dos conceitos gerais dados pela doutrina sobre os princípios e direitos fundamentais orientam o ordenamento jurídico pátrio, importa por em foco um dos objetivos do deste trabalho: a

---

<sup>34</sup> *Ibidem*.

<sup>35</sup> *Op. cit.* 2010. p. 64-65.

<sup>36</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 175.

<sup>37</sup> *Op. cit.* 1998. p.175.

demonstração que o rol presente no artigo 5º do Constituição Federal não é fechado. Isso implica, na existência de outros direitos implícitos no corpo constitucional ou derivado de Tratados Internacionais, os quais são designados de direitos fundamentais materiais – incluindo os que abarcam o do contribuinte.

Nesse sentido, o artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal representa um dispositivo que busca ampliar o entendimento de direito acima conceituado, pois destaca que os direitos e garantias constitucionais elencados no texto constitucional, não excluem outros provenientes do regime político, dos princípios adotados por ela, bem como dos Tratados Internacionais do qual o Brasil seja signatário.

*In verbis*, tal dispositivo dispõe que:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.<sup>38</sup>

Desse modo, observa-se com o artigo mencionado, uma verdadeira cláusula de abertura material dos direitos fundamentais, cuja intenção do legislador originária é de preceituar que tais direitos não se restringem apenas a sua natureza formal – devidamente expressa no Título II da Carta Magna. Afinal, também são dotados de fundamentalidade (materialidade) aqueles direitos fora do rol, mas que são detentores de conteúdo e relevância constitucional, bem como aqueles oriundos dos Tratados Internacionais, a qual o Brasil faz parte.

Nessa senda, é mister trazer a colação a lição de Ingo Wolfgang Sarlet<sup>39</sup> ao classificar os direitos fundamentais em dois grupos distintos: os expressamente positivados e os implícitos. O primeiro grupo diz respeito aos direitos que se encontram escritos, seja no corpo da Constituição ou nos Tratados Internacionais; o segundo grupo, por sua vez, trata-se daqueles extraídos do regime adotado e das normas jurídicas que exprimem direitos.

---

<sup>38</sup> BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

<sup>39</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 95.

Nessa esteira de conceituação, José Afonso da Silva<sup>40</sup> subdivide os direitos fundamentais em três grupos: (i) direitos explícitos – aqueles elencados no rol do art. 5º da Constituição Federal; (ii) direitos implícitos – aqueles subentendidos nas normas jurídicas e nas regras de garantias; e (iii) os direitos oriundos do regime e dos Tratados Internacionais que o Brasil é signatário.

Mais acertada, nesse ponto, é a lição de Lima Neto<sup>41</sup> ao destacar que a classificação dos direitos fundamentais não deve se limitar ao reconhecimento de sua fundamentalidade apenas nas normas constitucionais positivadas - expressas ou explícitas. Se assim o for, não se pode pensar em direito não inscrito e, por conseguinte, em direitos fundamentais implícitos.

Isso é assim, pois o norte para a classificação dos direitos fundamentais deve se respaldar na forma de seu reconhecimento<sup>42</sup>. A verificação da fundamentalidade do direito implícito, portanto, se dará mediante a via interpretativa, dentro do conceito material de direitos fundamentais, e não por um critério isolado de positivação das normas.

Com efeito, o mesmo autor utiliza a classificação de direitos fundamentais como: (i) direitos presentes no rol do art. 5º e (ii) direitos fora do rol do art. 5º. O primeiro corresponde aos direitos explícitos e implícitos. Enquanto o segundo corresponde aos direitos presentes em outros terrenos da Constituição Federal, do regime e dos princípios adotados por esta e dos Tratados Internacionais.

Ressalta Manoel Cavalcante de Lima Neto<sup>43</sup> ainda, que, nos casos dos direitos fundamentais implícitos, estes também podem ser verificados nas normas fora do rol do artigo 5º da Constituição Federal. Nesse caso, essa discriminação se dá pela via interpretativa de reconhecimento da fundamentabilidade do direito como fundamental.

Conforme o entendimento de Sarlet<sup>44</sup>, o processo de busca de direitos fundamentais fora do rol do art. 5º da Constituição Federal, deve seguir a seguinte lógica de verificação: primeiro os direitos expressos; depois os implícitos; em

---

<sup>40</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 197.

<sup>41</sup> LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. Recife, 2004. p. 62.

<sup>42</sup> *Op. cit.* 2004. p.62.

<sup>43</sup> *Op. cit.* 2004. p.63.

<sup>44</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 135.

seguida os decorrentes do regime e princípios; e, por fim, os decorrentes dos tratados internacionais.

Feito isso, continua o autor<sup>45</sup>, os direitos localizados fora do rol para serem considerados como fundamentais necessitam ser equiparados aqueles presentes no rol sob os critérios de relevância e substância. Assim, os direitos fundamentais já positivados tem também a função de nortear a verificação da fundamentalidade dos direitos considerados como implícitos.

É considerado como relevante o direito que possuir conteúdo histórico e valorativo para a sociedade, ao ponto de ser positivado pelo legislador constitucional como fundamental. No que tange a substância, o direito fora do catálogo deve possuir conteúdo verossímil ao conjunto de direitos fundamentais positivados<sup>46</sup>.

### **3.1. Direitos fundamentais do contribuinte**

O Ordenamento jurídico brasileiro tem sua unidade nas normas positivadas e o seu conteúdo orientado nos valores e princípios presente nestas. Desse modo, trata-se de um sistema jurídico positivo, mas que permite a comunicação e pluralidade dos seus elementos estruturantes, sobretudo a ampliação e o reconhecimento destes pela via interpretativa do Poder Judiciário.

Assim, o Estado de Direito brasileiro não possui um arcabouço normativo rígido e imutável. Afinal, através do cláusula de abertura, presente no artigo 5º, parágrafo 2º da Constituição Federal, permite-se que seus Poderes reconheçam novos valores e novas concepções sociais vislumbradas como necessárias, de modo a dinamizar o direito existente em prol do bem comum.

É sabido que, em sede de Direito tributário moderno, inicialmente, nasce o Estado Fiscal, como manifestação política da soberania, legitimado pelas normas constitucionais, retirando parte da riqueza do cidadão, com o objetivo de manter as funcionalidades da máquina pública e concretizar o bem comum.

Em um momento posterior, com o advento dos ideais liberais e sociais, ocorre uma evolução nas normas constitucionais, no sentido de conceder maior proteção ao cidadão na sua relação fiscal com o Estado – limitando-o. Surge, assim, os

---

<sup>45</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 9-94.

<sup>46</sup> *Op. cit.* 2003. p 95

direitos fundamentais do contribuinte, que guardam fundamentalidade, via técnica de equiparação, com os princípios e direitos individuais e coletivos constantes no rol do artigo 5º da Constituição Federal.

É nesse sentido que Vieira de Andrade<sup>47</sup> complementa ao prelecionar que os direitos fundamentais não estão resumidos de forma pontual na Constituição. Eles podem existir em topografia normativa diversa, seja em legislação infraconstitucional, tratados internacionais ou até mesmo em partes da própria Constituição.

Conforme essa exposição doutrinária acerca da relação dos direitos fundamentais com o direito dos contribuintes, importar trazer a baila o momento de reconhecimento dos direitos do contribuinte como fundamentais através de uma ótica positivista e jurisprudencial no direito tributário constitucional brasileiro.

A Emenda Constitucional de 1969, que acrescentou o parágrafo 29 ao artigo 153 da Constituição Federal de 1967, procurou limitar a intervenção do Estado em matéria tributária ao conferir uma maior segurança jurídica as relações entre Estado e contribuinte. Isso se deu, positivamente, com a inserção dos princípios da legalidade e da anterioridade como direitos e garantias individuais do contribuinte, conforme se aduz com o texto abaixo:

*Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o impôsto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.*

Desse modo, à época, o legislador constitucional já se atentou a necessidade de se enquadrar, ainda que de modo geral, os valores de liberdade e propriedade como direitos fundamentais na se Além disso, procurou, relacioná-los diretamente com princípios tributários da legalidade e da anterioridade, buscando uma regulamentação mais específica e pormenorizada - uma vez que aqueles representam o domínio sob o qual a tributação irá incidir e está diretamente relacionado com o bem estar do contribuinte, enquanto sujeito individual e social.

---

<sup>47</sup> VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 77.

A consolidação dos direitos dos contribuintes como direitos fundamentais por parte da Poder Jurisdicional, por sua vez, deu-se com a decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 939 pelo Supremo Tribunal Federal, de acordo com a interpretação dada ao conceito de fundamentalidade material do artigo 5º, parágrafo 2º, da Magna Carta de 1988.

Na ocasião, a Emenda Constitucional de nº 3/93, em seu artigo 2º, autorizou que a União institísse o Imposto Provisório Sobre a Movimentação e Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira. Todavia, tal dispositivo incidiu em vício de inconstitucionalidade, pois preceituava que os princípios da anterioridade e do não confisco (art. 150, III, "b", e IV, respectivamente) não se aplicariam ao referido imposto.

Desse modo, atuando como guardião da Magna Carta, a Suprema Corte, em controle concentrado de constitucionalidade por meio de ação direta, considerou tal Emenda como inconstitucional e determinou a fundamentabilidade do princípio da anterioridade como garantia individual do contribuinte, equiparando-o a cláusula pétrea – isto é, corresponde a um núcleo imodificável da Constituição, não podendo ser alterado mediante Emenda, Lei Complementar ou Lei Ordinária.

Vale a transcrição do pronunciamento do Ministro Celso de Mello<sup>48</sup> na votação do julgamento da ADIn de número 939, quando utiliza a terminologia "direitos fundamentais do contribuinte" para classificar o princípio da anterioridade como direito fundamental:

*Dentro dessa perspectiva, o ato normativo em causa efetivamente agride e afronta o regime dos direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que viabiliza a imediata exigibilidade desse novo imposto - típico e nominado - incluído, mediante emenda à Constituição, na esfera de competência impositiva ordinária da União Federal.*

*O Princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais originárias já contemplam hipóteses que lhe excepcionam a atuação.*

Portanto, diante do que fora abordado, os direitos e garantias fundamentais não se limitam a um rol de direitos elencados na Constituição Federal de forma

---

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF. Relator Sydney Sanches – Tribunal Pleno. **Diário de Justiça** Eletrônico, Brasília. 15 dez. 1993. p. 282.

pontual. São, na verdade, também considerados como fundamentais aqueles direitos presentes fora do Título II da Carta Magna.

E isso é decorrente da cláusula de abertura presente no artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal. Esta, segundo posicionamento doutrinário, dá ensejo ao conceito material de direitos fundamentais ou fundamentalidade, demonstrando que direitos fundamentais são tanto aqueles explícitos e implícitos no corpo da Carta Maior, como aqueles presentes no seu regime, princípios e Tratados Internacionais.

No que tange aos direitos fundamentais dos contribuintes, além do suporte doutrinária, eles tiveram também o seu conceito material de direitos fundamentais reconhecido Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade. Nesse desiderato, correspondem a direitos fundamentais implícitos provenientes de interpretação do Poder Judiciário com base no conceito de fundamentalidade.

A guisa de exemplo, têm-se os direitos presentes nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, os quais preceituam de forma pormenorizada as limitações ao Poder de Tributar do Estado. Esses direitos guardam relevância e substância, além critérios de identificação da fundamentalidade, com os do artigo 5º da Magna Carta, além de possuírem a mesma finalidade: a proteção do contribuinte.

Dito isso, far-se-á imprescindível, no presente trabalho, elucidar as questões nucleares que envolvem o princípio da vedação ao confisco, presente no artigo 150, IV, da Constituição Federal. Uma vez que este exprime direito fundamental do contribuinte, guardando direta relação com o domínio do contribuinte sob o qual incide o poder de tributar, a saber, o direito a propriedade e a liberdade profissional.

#### 4. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

A vedação ao confisco corresponde a um princípio fundamental do contribuinte, presente no artigo 150, VI, da Constituição Federal e tem como finalidade limitar a atuação do poder do Estado de tributar. Essa limitação não tem natureza proibitiva<sup>49</sup>, mas sim regulatória, uma vez que se deve observar as normas tributárias constitucionais no que dispõe ao exercício da competência tributária.

Desse modo, a finalidade do princípio a vedação do confisco busca a proteção dos bens e valores preceituados no ordenamento jurídico, como a propriedade e a liberdade profissional. Razão pela qual tal princípio é equiparado a cláusula pétrea, não sendo passível de emenda pelo Poder Constituinte Derivado, conforme preceitua o art. 60, parágrafo 4º da Carta Magna.

De acordo com o posicionamento de Luciano Amaro<sup>50</sup>, o Poder de Tributar do Estado impõe ao contribuinte o dever de pagar tributos, sendo este um procedimento de transmissão de bens legitimado pelo Direito. Todavia, a partir do instante em que tal obrigação começa a subtrair excessivamente o patrimônio do contribuinte, o mesmo direito designa o efeito de confisco por parte do Estado.

Nesse contexto, Aliomar Baleeiro<sup>51</sup> ensina que o confisco fiscal se dá quando há uma assimilação latente da propriedade e da renda do contribuinte, mediante a imposição tributária pelo Estado, de modo a obstruir o desenvolvimento da livre iniciativa privada. Tal excesso ocorre mesmo havendo a proteção constitucional preceituada, destacando o autor, a árdua tarefa de se conceituar os limites do confisco.

O professor Hugo de Brito Machado<sup>52</sup>, a seu turno, identifica o confisco tributário quando o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, tem toda ou parte salutar da sua propriedade ou das suas fontes de riqueza comprometidas pela exação fiscal. O que configura o confisco como uma punição que viola os parâmetros de justiça e de razoabilidade.

---

<sup>49</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In MARTINS, Ives Gandra Silva (Coord.). **Pesquisas tributárias**. Nova Série, n. 6, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 168.

<sup>50</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 167-168.

<sup>51</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 237.

<sup>52</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos na constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 72.

A vedação ao efeito de confisco, diante do exposto pela doutrina, pode ser conceituado como um princípio constitucional que se transforma em direito fundamental do contribuinte, evitando que o dever que este tem de pagar tributo através da transferência de sua riqueza, liquide sua propriedade e sua fonte de renda, devido o arbitramento do Estado ao exercer seu poder de tributar.

Assim, a riqueza privada do contribuinte corresponde o nicho sobre o qual recai a tributação. Razão pela qual o legislador originário estabeleceu uma proteção específica, em âmbito tributário, aos direitos fundamentais a propriedade e a liberdade profissional através do princípio a vedação do confisco, presente no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Esse entendimento é adotado por Douglas Yamashita<sup>53</sup>, que define a vedação ao efeito de confisco como princípio constitucional oriundo do direito a propriedade e a liberdade profissional. Portanto, se de um lado a riqueza privada do contribuinte legitima a sua transferência para o Estado, de outro lado, esse processo deve seguir parâmetros principiológicos de modo a evitar os excessos estatais e a mitigação da fundamentalidade de tais direitos.

Para Ricardo Lobo Torres o princípio da vedação do confisco pressupõe não só o direito a propriedade como elemento negativo ao poder tributário, mas também a capacidade contributiva do contribuinte. É ilegítima a tributação que a exceda, o que implica na tomada dos bens e da renda do particular por ato excessivo do Estado<sup>54</sup>.

Sobre a matéria, Misabel Derzi sobreleva a imprescindibilidade da capacidade contributiva na efetividade da vedação confisco como ponto limite da tributação. É mister que se guarde compatibilidade com a obrigação prevista na lei com a ocorrência do fato concreto que enseja a tributação, de modo que o poder fiscal não vá além da capacidade econômica dos contribuintes<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 68.

<sup>54</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: impunidade e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 129.

<sup>55</sup> DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 574.

#### 4.1. A indeterminação do conceito de confisco

O princípio da vedação do tributo com efeito de confisco é princípio fundamental positivado fora do rol dos direitos e garantias fundamentais, mais precisamente no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, o qual aduz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar o tributo com efeito de confisco.

Isso posto, embora constitucionalmente positivado, o legislador originário em nada mais discorreu acerca do princípio da vedação ao confisco e a doutrina, a seu turno, é homogênea quanto a dificuldade de sua conceituação. O que acaba gerando inúmeras questões e dúvidas acerca de critérios para a mensuração de quando ocorre o confisco, bem como o alcance de tal princípio frente os excessos do Estado ao Tributar.

O princípio da vedação ao confisco, assim, tem natureza jurídica de conceito indeterminado, no que tange a determinação dos limites de confisco e, por conseguinte, do poder de tributação do Estado. Destarte é necessário uma definição verticalizada de confisco, sobretudo para quando da aplicação da lei ao caso concreto na busca pela sedimentação de um sistema tributário justo.

Para tanto, faz-se necessário, inicialmente compreender a indeterminação que permeia a palavra conceito. O ato de conceituar é exprimir a impressão que se tem sobre a algo, independentemente de sua natureza. Será durante o processo de formação do conceito, que se ponderará o seu grau de abstração, conforme uma maior ou menor generalização da impressão dada<sup>56</sup>.

Se a definição do produto dessa impressão possuir um elevado grau de abstração, seu conceito será indeterminado, já se possuir um baixo grau de abstração, seu conceito será determinado. Quando um conceito indeterminado é interpretado, ele dá ensejo a um conjunto de ramificações que muitas vezes o distanciam ainda mais do objeto a qual se pretende analisar<sup>57</sup>.

É isso o que ocorre com a interpretação das normas jurídicas, pois o conceito indeterminado pluraliza as circunstâncias abstratas que podem ser extraídas do texto no momento de sua aplicação ao fato concreto. E com isso, cria-se uma zona

---

<sup>56</sup> BIELSA, Rafael. **Los Conceptos jurídicos y su terminología**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1961, p. 45-46.

<sup>57</sup> *Op. cit.* 2004. p. 46.

cinzenta na qual se potencializa o grau de abstrações de um conceito, sem que com isso se depreenda uma solução em termos aplicabilidade, em uma um conceito se encaixa numa hipótese, mas em outra não.<sup>58</sup>

Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup> a respeito da indeterminação conceitual que envolve o princípio do não confisco ensina que se trata de uma advertência dada pelo legislador originário, indicando-a na norma de tributação. Todavia esta se restringe a uma questão valorativa, pois a solução para o intérprete e aplicador paira a um subjetivismo.

Nesse corolário, Alessandra Cristina Giacomet Pezzi destaca que a dificuldade de se demarcar o caráter confiscatório do tributo em decorrência de uma indeterminação conceitual da norma, gera circunstâncias pautadas em um subjetivismo no momento de sua aplicação pelo intérprete. Com isso, há a possibilidade de se gerar insegurança jurídica na aplicação da norma, em que para um mesmo fato, o tributo pode ser considerado como confiscatório ou não<sup>60</sup>.

Portanto, adentra-se no epicentro da problemática do presente trabalho, que consiste não em definir o conceito de confisco, mas sim em delimitar o que é confiscatoriedade. Em outras palavras é buscar demarcar, na prática, o limite do Estado quando do exercício do seu poder de tributar sobre o contribuinte no que tange o confisco indireto de sua riqueza privada, em paralelo ao dever que este tem de pagar tributos.

Afinal, o princípio da vedação do efeito de confisco tem como destinatários principais o legislador infraconstitucional - que, ao criar, cobrar e fiscalizar o tributo, deverá obedecê-lo -, bem como o Poder Judiciário que deve aplica-lo as peculiaridades de cada caso concreto. Procurar-se-á, então, discorrer sobre a solução pretendida pela doutrina para a indeterminação de tal conceito e, posteriormente, definir os parâmetros de confiscatoriedade empregado pela Jurisprudência sobre tal celeuma.

O indicativo da maioria da doutrina para uma solução na aplicadabilidade do conceito inderterminado do princípio do não confisco é que se atribua a ele uma interpretação ampla e integrada com os demais princípios constitucionais existentes.

---

<sup>58</sup> MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 62-65.

<sup>59</sup> BARROS. Paulo: **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 15ª Ed., 2003, p. 160-162.

<sup>60</sup> PEZZI, Alessandra Cristina Giacomet, **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 109.

Para essa vertente doutrinária, o Direito é um objeto cultural e deve ser compreendido como um fenômeno linguístico, razão pela qual a interpretação do princípio do não confisco deve manter uma unidade principiológica com os demais princípios constitucionais e com os direitos e garantias fundamentais, cuja finalidade é a limitação do Poder Tributário do Estado e implementação de um Sistema Fiscal Justo<sup>61</sup>.

Nesse sentido, o princípio da vedação ao confisco deve ser interpretado em consonância com outros princípios que com ele guarda relação valorativa e finalística, como por exemplo, os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da dignidade da pessoa humana. Afinal, a relação jurídica obrigacional tributária entre Estado e contribuinte é regida pelas normas do ordenamento jurídico, e os princípios presentes nelas representam uma verdadeira limitação aos excessos praticados pelo primeiro, assim como um instrumento de defesa dos direitos e garantias fundamentais do segundo.

Proclama esse ponto de vista Jorge de Oliveira Vargas<sup>62</sup> ao ensinar que o princípio do não confisco por ser norma constitucional inserida dentro de um sistema jurídico, não deve ter uma interpretação restritiva, mas sistematizada com os valores, objetivos e demais princípios do Estado Democrático de Direito. Por ser verdadeiro direito fundamental que limita a atuação do Estado na seara fiscal, é princípio garantidor da defesa da propriedade privada, da renda, da liberdade profissional, da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana - assegurando a justiça fiscal.

Nessa senda, Fernando Facury Scaff<sup>63</sup> ao dissertar sobre a questão da vedação do confisco, destaca a importância da interpretação como instrumento eficaz na aplicação do direito numa conjuntura pós-positivista. O direito como linguagem procura refletir os anseios sociais da época, razão pela qual os princípios constitucionais – produto de um Estado Democrático de Direito - devem ser interpretadas de forma sistêmica com o fito de efetivar os direitos e garantias fundamentais.

---

<sup>61</sup> CASTILHO, Paulo César de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002, p. 97.

<sup>62</sup> VARGAS, José de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 37-39.

<sup>63</sup> SCAFF, Fernando Facury. **O estatuto mínimo do contribuinte**. In: *Cadernos de Pesquisa Tributária*. Nova Série 6, Ives Gandra da Silva Martins (coord). São Paulo: RT, 2000, p. 450-480.<sup>63</sup>  
FERREIRO LAPATZA, J. J. **Curso de Derecho Financiero español**. 13. ed. Madrid: Ed. Marcial Pons, 1991, p. 322.

Conforme acima demonstrado, depreende-se que para uma efetiva aplicação do princípio fundamental da vedação ao efeito de confisco - positivado fora do rol, no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, - diante da indeterminação conceitual deixada pelo legislador originário, é necessária uma interpretação conjugada com outros princípios constitucionais. Isso porque o Direito, enquanto linguagem, é um produto cultural que traduz os anseios da sociedade, motivo pelo qual se torna imprescindível uma interpretação sistemática quando da limitação principiológica frente ao Poder de Tributar de um Estado Fiscal de pilares sociais.

#### **4.2. Princípio do não-confisco e sua relação com os demais princípios constitucionais**

O princípio fundamental que veda a tributação com efeito confiscatório está positivado na Constituição Federal de 1988, todavia o legislador originário não incorreu em maiores especificações acerca do seu conceito. A doutrina, diante dessa indeterminação conceitual, preconiza que a norma jurídica em tela deve ser interpretada e aplicada com os demais princípios constitucionais que integram o ordenamento jurídico pátrio, bem como os valores e objetivos perquiridos pelo nosso Estado Democrático de Direito. Isso se deve há uma concepção pós-positivista que concebe o Direito como uma manifestação linguística, dotada de signos que estabelecem uma comunicação entre si.

##### **4.2.1. Relação com a propriedade privada**

É sabido que a propriedade e a renda correspondem a uma manifestação de riqueza do particular, que está inserido como elemento objetivo de sua relação obrigacional com o Estado Fiscal, cuja finalidade é o financiamento deste. Nessa lógica, o primeiro (sujeito passivo) tem o dever - preceituado na Constituição Federal de 1988, ainda que não expressamente - de transferir parte do seu patrimônio para o segundo (sujeito ativo), o qual detém a competência para instituir, criar e cobrar os tributos.

Essa relação jurídica obrigacional tributária é regulada por princípios e normas constitucionais, os quais procuram orientar e equilibrar a interação entre Estado e Contribuinte, ao conferir-lhes direitos (explícitos e implícitos) e obrigações. Destarte se não houver uma aplicação eficaz de tais princípios - como o do estudo em tela, por exemplo, que trata do princípio da vedação do tributo com efeito de confisco -, se comprometerá a propriedade privada e a capacidade econômica do contribuinte, premissas indispensáveis para manutenção da fonte de finanças do Estado e consecução de um sistema tributário justo.

Nas palavras de Ferreiro Lapatza<sup>64</sup> para um justo equilíbrio das funcionalidades da atuação do Poder Público, a Constituição deve proteger o direito de propriedade frente a outro direito também positivado por ela, que é o direito do Estado de cobrar tributos. Tal proteção se efetiva quando a Constituição impede que a propriedade do contribuinte seja substancialmente comprometida com uma tributação de natureza confiscatória.

Não obstante, continua o referido autor, que os institutos da propriedade privada e da tributação - enquanto instrumento arrecadatário de receitas para manutenção do Estado -, devem ser analisados conjuntamente dentro de um preceito de justiça. Assim, a propriedade é objeto da tributação a partir do instante em que aquela manifesta uma capacidade econômica que justifique a cobrança do tributo<sup>65</sup>.

Visão complementar é a de Pérez de Ayala ao defender a importância de se proteger e manter a propriedade privada frente os abusos do Poder do Estado em cobrar tributos com qualidade de confiscatório. Para o autor, o instante do confisco se configura quando o contribuinte é obrigado a liquidar sua propriedade para cumprir com a obrigação fiscal, comprometendo substancialmente o nível da sua capacidade econômica produtiva<sup>66</sup>.

Outrossim, Ricardo Lobo Torres<sup>67</sup> destaca a importância do não confisco como um instrumento normativo de defesa da liberdade do contribuinte frente a sua

---

<sup>64</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J. **Curso de Derecho Financiero español**. 13. ed. Madrid: Ed. Marcial Pons, 1991, p. 322

<sup>65</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. **Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española**. Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986. p. 24.

<sup>66</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os direitos humanos e tributação - imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 2-3.

relação fiscal com o Estado. O não confisco como direito fundamental imprescindível demarcar os limites da tributação, restringindo excessos da tributação, preservando a propriedade privada e, por conseguinte, os ditames do Estado Democrático de Direito.

Assim, a intervenção do Estado em sua via indireta por meio da tributação será considerada como confiscatória quando a obrigação transferir parte substancial do patrimônio e da renda do contribuinte. Este, por sua vez, terá não só sua propriedade delapidada, mas também sua capacidade econômica e, por conseguinte, sua qualidade de vida enquanto sujeito detentor de um mínimo de dignidade.

Conforme anteriormente exposto, apesar do artigo 5º, XXII, da Magna Carta, preceituar em seu texto a propriedade como direito fundamental, caso o princípio da vedação ao confisco não estivesse presente na mesma (art. 150, VI), o contribuinte poderia sofrer uma perda considerável do seu patrimônio, mediante os excessos da tributação. Resta demonstrado que os direitos a propriedade e ao não confisco, não correspondem a uma antinomia jurídica, pelo contrário, são institutos que se interagem e se regulam com a finalidade de concretizar os ditames do Estado

#### **4.2.2 Relação com o princípio da capacidade contributiva**

Sob um primeiro enfoque, a capacidade contributiva é um requisito que deve ser observado para autorizar a incidência tributária, sendo um verdadeiro pressuposto autorizativo para que o Estado exerça sua competência de cobrar tributos. A norma jurídica constitucional legitima a tributação pelo ente competente, enquanto o princípio da capacidade contributiva, justificado pelos valores da igualdade e da justiça social, procura regular tal ato, como se averigua abaixo:

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

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

Um segundo enfoque, procura verificar a capacidade contributiva como uma qualidade que demonstra a aptidão do contribuinte ao erário, como parte de sua riqueza sem prejudicar seu mínimo existencial e gerar uma situação de indignidade. Em outras palavras, possuir capacidade contributiva é ter a faculdade de suportar a imposição estatal expropriatória de parte da riqueza, sem prejudicar autossustentação.

Nesse diapasão, Roque Carraza<sup>68</sup> preleciona que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da vedação ao confisco, quando determina que a tributação deve ter como fulcro a riqueza que o contribuinte pode transferir ao erário, isto é, sua capacidade econômica. Uma incidência de tributos sobre o particular que dilapide seu patrimônio ao ponto de comprometer sua dignidade enquanto ser humano, corresponde a uma violação as regras do Direito Tributário Constitucional.

Significa isso que ao adquirir capacidade econômica, o legislador resguardou ao contribuinte um limite mínimo necessário para que este possua uma vida mínima ou, no caso da Pessoa Jurídica, se preserve o mínimo de sua viabilidade e função social. Por outro lado, quando o contribuinte possui uma capacidade econômica que vai além da margem do mínimo existencial, nascerá, conforme a lei, sua obrigação de fornecer parte dessa riqueza ao Estado para consecução das atividades fins deste.

Fabio Goldschmidt<sup>69</sup> traça duas linhas gráficas opostas que demarcam a área na qual se configuram a capacidade contributiva e o mínimo existencial. A primeira linha delimita a interação entre a capacidade contributiva e o efeito confiscatório. Se a tributação ocorrer de maneira excessiva, irá além dela, afetando negativamente o patrimônio do contribuinte de modo parcial ou absoluto.

A segunda linha, por sua vez, traça o limiar entre a capacidade contributiva e o mínimo existencial, zona em que o contribuinte não é dotado de riqueza passível de ser transferida ao Estado. Nesse caso, se o contribuinte for tributado, culminará na inobservância dos preceitos da isonomia, justiça e da dignidade da pessoa humana.

É relevante destacar, portanto, que essa transferência obrigatória da riqueza econômica do contribuinte deve ser razoável de modo que não comprometa a sua

---

<sup>68</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 100-102.

<sup>69</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 121.

capacidade econômica ao ponto de gerar um efeito confiscatório. Muito menos que se desrespeite a sua condição de não contribuinte, quando não for dotado de propriedade e renda para tanto. Com efeito, o tributo que incide além da capacidade contributiva ou aquém do mínimo existencial, configura-se como um flagrante de inconstitucionalidade.

Em síntese, na concepção de Francisco Garcia Dorado<sup>70</sup>, o princípio da capacidade contributiva sinaliza os preceitos justificadores do poder de tributar, fixando os limites do valor da obrigação tributária e, por fim, determinando um padrão mínimo de riqueza do particular que, quando superado, será objeto de incidência do Poder Tributário do Estado.

#### 4.2.3. Relação com o princípio da dignidade da pessoa humana

García Dorado<sup>71</sup> ao tratar da dignidade da pessoa humana em matéria de direito tributário defende a perspectiva que tal direito consiste em um pressuposto primordial para um efetivo funcionamento do Estado Democrático de Direito. Destarte, é dever constitucional do Estado o reconhecimento e a efetivação da dignidade da pessoa humana como direito fundamental do cidadão enquanto contribuinte.

Para tanto, continua o mencionado autor, é necessário que o Estado assegure um mínimo de direito ao contribuinte, proporcionando-lhe uma existência digna capaz de permitir um livre desenvolvimento pessoal como cidadão participativo das questões socio-político-econômicas<sup>72</sup>. Em outras palavras para que o Estado possa utilizar a tributação como fonte principal de receita se faz necessário que o cidadão, enquanto sujeito passivo tributário tenha condições de manter suas necessidades vitais básicas e suas fontes de produção de riqueza.

Essa proposição estabelecida pela Constituição Federal como forma de se garantir a dignidade da pessoa humana em sede de direito tributário é denominada

---

<sup>70</sup> DORADO, Francisco Garcia. **Prohibición constitucinal de confiscatoriedad y deber de tributación**. Madrid: Dyknson, 2002, p. 53.

<sup>71</sup> DORADO, Francisco Garcia. **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributar**. Madrid: Dykinson, 2002, p. 134.

<sup>72</sup> DORADO, Francisco Garcia. **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributar**. Madrid: Dykinson, 2002, p. 134.

de mínimo existencial e consiste em uma zona limítrofe responsável pela proteção de um patrimônio, que devido a sua condição não deve ser passível de tributação. Assim, o mínimo existencial tem correlação com a capacidade econômica do contribuinte, pois diante da inexpressividade desta, não há de se falar em tributação, uma vez que também é finalidade do Estado a manutenção de um patrimônio mínimo do contribuinte.

É nesse sentido que Klaus Tipke<sup>73</sup> ensina que o ato de pagar tributos consiste em um dever fundamental do contribuinte enquanto cidadão, afinal para a manutenção da máquina pública e realização do bem comum é necessário a existência de receita, cuja tributação é sua fonte principal. Todavia, o poder tributante não tem seu fim baseado em uma mera instrumentalidade de criar e cobrar tributos como forma de receita, mas sim na concretização dos valores contidos no corpo do seu ordenamento jurídico.

É por isso que a tributação não pode incidir sobre o contribuinte que não possui capacidade econômica expressiva para arcar com os encargos da Administração Pública, conforme assegura a Constituição Federal, uma vez que a propriedade tributada estaria na zona do mínimo existencial. Além disso, nos casos de existência de capacidade econômica passível de incidência fiscal, não pode a carga tributária ser demasiadamente pesada ao ponto de confiscar, parcial ou totalmente, a propriedade que assegura as necessidades vitais do ser humano.

Mais uma vez, é válido o entendimento de Ayla<sup>74</sup> sobre a temática, ao relacionar o confisco com a dignidade da pessoa humana, em uma análise da relação tributária com base numa premissa de causa e efeito. Destarte, se o produto do adimplemento da exação fiscal, resultar, para o contribuinte, recurso incapaz de suprir a subsistência de suas necessidades mais básicas, falar-se-á em tributo com efeito de confisco.

Portanto, a princípio do não confisco também dialoga com os princípios da dignidade da pessoa humana e a garantia do mínimo existencial, resultando um importante conjunto de restrições ao poder de tributar, que culminam na efetivação dos valores e objetivos positivados constitucionalmente. Isso é perceptível quando o

---

<sup>73</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

<sup>74</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. *Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española. Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986. p. 76.

Estado ao tributar o faz de modo arbitrário: seja ao negativar a propriedade, impossibilitando as condições de uma vida digna; seja ao tributar diante da inexistência de capacidade econômica, isto é, na zona do mínimo existencial.

## 5. O PRISMA JURISPRUDENCIAL NA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.

A cláusula de abertura presente no art. 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal de 1988 - que amplia a qualidade de direito fundamental para aqueles que se encontram fora do mencionado rol -, tem no judiciário o principal poder para sua concretização. Visto que, a ampliação de direitos com base no conceito material de direito fundamental ocorre, deveras, quando o Judiciário é instado a se posicionar diante de caso cuja causa de pedir é baseada em direito implícito.

Consiste, desse modo, a efetivação interpretativa do judiciário como uma forma suplementar e ampliadora de direitos fundamentais que se encontram fora do rol do artigo 5º da Magna Carta. Assim, a efetivação de direitos de conceito material aberto deve ter como parâmetro os direitos fundamentais já positivados - mediante a técnica de equiparação e os critérios de relevância e substância já mencionados<sup>75</sup>.

Nesse corolário, o acesso ao Poder Judiciário é uma garantia fundamental preceituada no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, atribuindo-lhe o dever de apreciar lesão ou ameaça de direito mediante a interpretação e aplicação da lei. Todavia o exercício dessa competência tem encontrado dificuldades quando se trata de normas principiológicas estruturadas em conceito indeterminado, como é o caso do princípio da vedação ao confisco.

Diante dessa problemática de indeterminação conceitual de normas fundamentais, a doutrina adotou o posicionamento de que a sua interpretação e aplicação pelo Judiciário deve utilizar uma técnica plural, substanciada em canal comunicativo com os demais princípios, valores e objetivos do ordenamento jurídico pátrio, levando sempre em consideração as peculiaridades do fato concreto<sup>76</sup>. Com base nisso e nas demais considerações traçadas nos capítulos anteriores, é ensejado o momento de demonstrar a perspectiva jurisprudencial adotada na efetivação do princípio da vedação ao confisco como direito fundamental do contribuinte.

---

<sup>75</sup> Esse processo de extensão interpretativa da materialidade dos direitos fundamentais pelo Poder Judiciário é validado pela doutrina pátria, a qual aduz que ambos possuem o mesmo potencial jurídico, sendo ainda dotadas de aplicação imediata e equiparadas a cláusula pétrea. SARLTET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 135-137.

<sup>76</sup> VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 125.

O legislador originário assegurou a vedação ao tributo com efeito de confisco, todavia não estabeleceu um conceito sobre o que vem a ser confisco e, muito menos, delimitou o alcance da confiscatoriedade. Diante dessas lacunas, resta necessário saber qual o posicionamento do Poder Judiciário, quando convocado para interpretar e aplicar o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, diante dos excessos praticados pelo Estado no exercício do seu poder de tributar.

### 5.1. Reconhecimento do conceito indeterminado de confisco

Em um primeiro momento, dentro do catálogo de precedentes compilados no presente trabalho para demonstrar os critérios utilizados pela jurisprudência para aplicar o texto disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal, é imprescindível analisar o voto do relator Ministro Celso de Mello no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 712.285.

Esta ação judicial foi interposta pela Pessoa Jurídica Appel Ltda. contra o Estado de Santa Catarina, acerca do efeito de confisco aplicado sobre multa tributária, onde foi destacado a existência de estatuto de defesa do contribuinte, o qual abarca o princípio do não-confisco como direito fundamental, ainda que o conceito de confiscatoriedade seja de difícil determinação.

O voto se baseou em violação do princípio da vedação de tributo com efeito de confisco, positivado no art. 150, inciso IV, da Carta Política. O flagrante de inconstitucionalidade, por sua vez, reside na natureza evidentemente confiscatória da multa fiscal presente na lei infraconstitucional<sup>77</sup>.

A Constituição Federal de 1988 ao preceituar o direito a propriedade nos artigos 5º, incisos XXII, XXIV e XXV, 182, parágrafos 2º e 3º e, por fim, artigo 184, *caput*, o consagrou como premissa fundamental ao direito de não confisco. Nesse diapasão, a Constituição Tributária especifica tutela jurídica que veda atividade estatal que resulte em no comprometimento, parcial ou total, do patrimônio do contribuinte – seja no tocante aos tributos como nas penalidades pecuniárias.

Criou-se, então, no ordenamento jurídico pátrio um estatuto constitucional dos contribuintes, consubstanciado por princípios e direitos fundamentais que visam

---

<sup>77</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 712.285/SC. Min. Celso de Mello - Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 17 set. 2014.

proteger o sujeito passivo ao impor limitação ao Poder do Estado de Tributar. Destarte a exação fiscal imposta ao contribuinte de modo irrazoável, isto é, cujo valor não respeite a capacidade contributiva dele, incide em flagrante inconstitucionalidade conforme o preceito do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.<sup>78</sup>

Faz-se mister transcrever trecho do voto do Ministro Celso de Mello presente do verbete jurisprudencial que se analisa:

(...) a norma inscrita no art. 150, IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de 'uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstanciais' (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, p. 196, item n. 62, 2 ed., 1986, Forense) - e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade -, procedem à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado (...) não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se na realidade, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos ente o poder público e os contribuintes" (STF, ARE 712.285-AgR, voto do rel. min, Celso de Mello, julgamento em 23-4-2013, Segunda Turma, DJE de 28-6-2013).<sup>79</sup>

Como percucientemente foi sobrelevado, o princípio da vedação do confisco decorre da cláusula de abertura do artigo 5º, parágrafo 2º, da Magna Carta, e estabelece um conceito indeterminado do que seria confisco. Todavia, essa lacuna não é elemento impeditivo para que o particular, diante de possíveis abusos dos entes estatais ao tributarem, recorra a tutela do Poder Judiciário para que este, exerça sua competência institucional de interpretar e aplicar a lei, visando o justo equacionamento da lide<sup>80</sup>.

Destarte, além de utilizar o posicionamento doutrinário de Antônio Roberto Sampaio Dória em seu voto para constar a indeterminação conceitual do efeito de confisco, o Ministro Celso de Mello menciona também os já citados, Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho. Estes autores corroboram a perspectiva da dificuldade de se definir, com base na lei, um limite a partir do qual se inicia o confisco tributário.

Todavia, assegura o Ministro Celso de Mello, que apesar da não haver uma

---

<sup>78</sup> *Op. cit.* p. 1-2.

<sup>79</sup> *Op. cit.* p. 3.

<sup>80</sup> *Op. cit.* p. 4.

determinação expressa de tributo de natureza confiscatória no texto da norma como havia na Constituição de 1934, em seu artigo 184, parágrafo único<sup>81</sup>, a propriedade privada resta protegida. Deve-se observar os nuances do caso concreto para se determinar a proteção qualitativa e quantitativamente do patrimônio do contribuinte, diante de uma tributação irrazoável, excessiva e comprometedora<sup>82</sup>.

## 5.2. Noção de confisco sob a carga tributária global

A segunda análise jurisprudencial aborda o parâmetro utilizado pela Jurisprudência para aferir se a vedação ao efeito de confisco leva em consideração a incidência da carga tributária de forma individualizada ou global, isto é, se a incidência tributária com efeito sobre o patrimônio do contribuinte deve ser verificada com base de um único tributo ou de todos os tributos.

Para sanar tal dúvida, utiliza-se o clássico precedente, que é o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade de número 8 (oito). Esta foi ajuizada pelo Presidente da República com o intuito de ver reconhecido como constitucional os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.783/99, que, respectivamente, estabeleciam a contribuição para custeio da previdência social dos servidores públicos inativos e dos pensionistas e alíquotas progressivas devidas tanto pelos inativos e pensionistas, quanto por servidores em atividade.

Ao analisar o objeto do pedido da cautelar, ajuizada pelo autor da Ação Declaratória, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, decidiu, por maioria dos votos, apenas o reconhecimento da legitimidade constitucional da contribuição da seguridade social devida pelos servidores públicos civis e em atividade, com uma alíquota de 11%, com caráter vinculante, eficácia erga omnes e efeito ex tunc<sup>83</sup>.

Todavia, em relação ao art. 2º da lei nº 9.783 que estabelecia uma cláusula de progressividade das alíquotas pertinentes à contribuição para a seguridade social, incorreu no deferimento da sua inconstitucionalidade, por não observar o princípio da vedação ao efeito de confisco, presente no art. 150, IV, CF.

---

<sup>81</sup> Art. 184, parágrafo único, CF de 1934: "As multas de mora, por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderão exceder de dez por cento sobre a importância do débito".

<sup>82</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade 8/DF. Relator: Min. Celso de Mello - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 19. maio. 2004.p. 7-8.

<sup>83</sup> *Op. cit.* 2004. p. 457.

A finalidade da instituição de alíquotas progressivas na Contribuição da Seguridade Social era a de equilibrar o custeio e os gastos da previdência social do setor público federal. Com efeito, essa implementação garantiria o financiamento dos atuais e futuros servidores inativos.

Em defesa, arguiu-se que a expressão utilizada pelo legislador originário no art. 150, IV, da Constituição Federal, denotava o sentido de efeito confiscatório para tributo isolado. Desse modo, ao se admitir as alíquotas progressivas da contribuição da seguridade social, com o advento do art. 2º da Lei nº 9.783/99, não se comprometeria o vencimento dos servidores. Razão pela qual não haveria efeito de confisco<sup>84</sup>.

Todavia, no voto do Ministro Relator Celso de Mello, as alíquotas progressivas da contribuição social são agravadas pelo encargo fiscal proveniente da incidência do imposto de renda sobre os vencimentos dos servidores. Destarte, levou-se em consideração para verificação do efeito de confisco não só um tributo de forma isolado, mas o conjunto de tributo que compõem a carga tributária incidente sobre a renda do contribuinte.

Assim, o Supremo Tribunal Federal delimita o efeito do confisco com base na natureza adicional das alíquotas progressivas da contribuição social enquanto obrigação tributária. Afinal, no caso em tela, é inquestionável que, quando somadas as todas as alíquotas - uma correspondente ao adicional da contribuição social e a outra já prevista do imposto de renda de pessoa física -, ter-se-ia uma média de 31% e 41% de desconto sobre o valor da remuneração dos servidores.<sup>85</sup>

Desse modo, uma vez utilizado como critério a carga tributária global da exação fiscal para configuração do imposto do efeito de confisco, o julgado em análise estabeleceu, ainda, outros critérios pormenorizando o excesso de tributação por parte do Estado. A saber, fixou-se como confiscatório o elemento cumulativo decorrente de múltiplas incidências tributárias estabelecidas por um mesmo ente tributante.

Associado a esse caráter de cumulatividade de exação fiscal de uma mesma pessoa jurídica de direito pública dotada de competência para tributar, tem-se o critério da irrazoabilidade quando da afetação sobre a propriedade do contribuinte em sentido amplo, patrimônio e renda.

---

<sup>84</sup> *Op. cit.* 2004. p. 85.

<sup>85</sup> *Op. cit.* 2004.p. 86.

Nesse desiderato, o voto do Ministro Celso de Mello, ainda destacou o critério da suportabilidade da exação fiscal pelo contribuinte. Este parâmetro é intrínseco aos direitos fundamentais positivados na Constituição Federal que tem como escopo proteger o contribuinte dos excessos do Poder Tributário.

Razão pela qual, ao se demarcar a confiscatoriedade do artigo 2º da Lei, levou-se em consideração os princípios da razoabilidade, da capacidade contributiva e, sobretudo, da dignidade da pessoa humano. Visto que, o contribuinte que tem quase metade da sua renda delapidada por uma carga tributária global não terá condições para suprir suas necessidades vitais, como alimentação, moradia, saúde<sup>86</sup>.

Ainda sobre o tema, vale a transcrição de trecho do voto do ministro Celso de Mello<sup>87</sup>:

*Tenho pra mim, portanto, assentadas essas premissas de ordem conceitual, e em face da escala de progressividade definida no art. 2º da Lei nº 9.783/99, que 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, 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.*

Exposto isso, depreende-se que, apesar de ser imprescindível a análise do conteúdo fático-probatório do caso que o Judiciário aprecia, este, diante de uma vasta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, delimita como padrão de confiscatoriedade a carga tributária global. Desse modo o efeito cumulativo de vários tributos que incidem sobre uma mesma propriedade e/ou renda de um único contribuinte, cobrados por um mesmo ente política, mostra-se como irrazoável, insuportável, indigno e culmina no confisco da riqueza do particular.

---

<sup>86</sup> *Op. cit.* 2004.p. 92

<sup>87</sup> *Op. cit.* 2004.p.94

### 5.3. Ampliação interpretativa do princípio da vedação ao confisco as multas tributárias

Em um terceiro momento, este trabalho procura investigar o posicionamento da jurisprudência pátria no tocando a possibilidade de ampliar o princípio da vedação ao confisco para o instituto das multas tributárias. Por ser um princípio constitucional inerente ao tributo, uma vez que este é o principal instrumento utilizado pelo Estado arrecadação de receita e, pela sua definição legal do artigo 3º do Código Tributário Nacional conjugado com o artigo 133 do mesmo Diploma Legal, deve haver uma interpretação mais ampla, abarcando o instituto da multa fiscal, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal da ADCT do Ceará e do Rio de Janeiro.

No artigo 3º do CTN<sup>88</sup>, o termo “tributo” deve sofrer uma interpretação mais ampla, abarcando o instituto da “multa fiscal”.<sup>89</sup> Isso é assim, pois, conforme o precedente do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade de número 551-1 do Rio de Janeiro, a aplicação da multa fiscal também observa o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco, sendo ilegal a aplicação de multa que vilipendie a capacidade contributiva do contribuinte.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 551<sup>90</sup> foi ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do art. 57 do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Rio de Janeiro. Esses dispositivos determinam valores mínimos para multa nos casos de não pagamento a tempo e sonegação, respectivamente.

O parágrafo 2º do art. 57 determina a imposição de multa fiscal correspondente ao dobro do valor dos impostos e taxas para o recolhimento destes a destempo. Enquanto o parágrafo 3º fixa uma multa fiscal cujo valor é o quántuplo dos impostos e taxas que sofreram sonegação fiscal.

Em seu voto, o Ministro relator Ilmar Galvão aduziu que a limitação ao Poder de Tributar presente no art. 150, IV, da Constituição Federal deve ser estendida as multas decorrentes da obrigação tributária, ainda que estão não sejam dotadas de

---

<sup>88</sup> BRASIL, **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios.

<sup>89</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 24 out. 2002.

natureza de tributo. Ademais, deve haver uma proporcionalidade entre o valor do tributo e a consequência jurídica da violação da norma tributária, que é a própria multa<sup>91</sup>.

Razão pela qual o valor mínimo fixado pela Assembleia do Estado do Rio de Janeiro para as multas, nos casos de recolhimento a destempo e sonegação fiscal dos impostos e taxas, estão eivados de natureza confiscatória, incidindo de forma desproporcional sobre o patrimônio do contribuinte ao ponto de vê-lo tomado pelo Ente Federado<sup>92</sup>.

Logo abaixo, tem-se a transcrição *in verbis* do voto do Ministro Ilmar Galvão<sup>93</sup>:

Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Um outro julgado pertinente é o da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade de número 1.075, ajuizada pela entidade sindical de grau superior, Confederação Nacional de Comércio, alegando violação do princípio constitucional da vedação ao confisco no artigo 3º e seu parágrafo único da Lei nº 8.846/94<sup>94</sup>.

O Supremo Tribunal Federal decidiu em sede de controle normativo abstrato, que o dispositivo retrotranscrito, ao institui multa fiscal de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do objeto da operação ou do serviço prestado por não cumprimento da obrigação acessória de emitir ou não comprovação de emissão da nota fiscal, fere o princípio constitucional da do não-confisco, preceituado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Sendo plenamente cabível ampliar a limitação constitucional do efeito de confisco, ainda que a matéria em questão seja de multa fiscal resultante do não cumprimento de obrigação tributária, como se verifica através do voto do Ministro Celso de Mello:

---

<sup>91</sup> *Op. cit.* 2002. p. 42.

<sup>92</sup> *Op. cit.* 2002. p. 43.

<sup>93</sup> *Op. cit.* 2002. p. 58.

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1075/DF. Relator: Min. Celso de Mello - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 17 de jun. 1998.

É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo - e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias - poderá revestir-se de efeito confiscatório.

Mais do que simples proposição doutrinária, essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta inscrição de quaisquer prática estatais de caráter confiscatório, com ressalva de situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (art. 242 e seu parágrafo único).<sup>95</sup>

Assim, é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Razão pela qual os entes governamentais não podem se utilizar do poder tributário que lhes compete para se apropriar injustamente da propriedade do particular, parcial ou totalmente, mitigando o seu direito a liberdade profissional e manutenção das necessidades vitais básicas, por não suportar tal exação fiscal desarrazoada.

---

<sup>95</sup> *Op. cit.* 1998.p. 157.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em conformidade ao que foi exposto, depreende-se que o presente trabalho atingiu os objetivos propostos. O primeiro capítulo objetivou abordar a perspectiva da doutrina para justificar o poder de tributar do Estado Fiscal – este não mais como um Estado Liberal, responsável apenas pela manutenção das atividades governamentais e de justiça, mas um Estado inserido nas problemáticas socioeconômicas.

Assim, a tributação embora seja poder emanado da soberania e legitimado pelas normas jurídicas, possui a finalidade precípua de arrecadar receitas, mas deve fazer isso respeitando os limites impostos pela Constituição Federal de 1988, a partir dos seus valores, objetivos, princípios, direitos e garantias.

O segundo capítulo, por sua vez, procurou abordar a ampliação do conceito de direito fundamental para os demais direitos que se encontram fora do rol do Título II da Carta Política pátria. Com isso, tem-se um Sistema Jurídico dotado de conjunto de normas plurais que interagem e se comunicam ao ponto de ampliar o reconhecimento de sua natureza fundamental através da interpretação dada pelo Poder Judiciário.

O terceiro capítulo adentrou no cerne do objetivo da pesquisa que é o princípio da vedação ao confisco como direito fundamental do contribuinte. Nele foi exposto o conceito de não-confisco pela doutrina nacional e estrangeira, dando enfoque a dificuldade de se definir os limites de confisco.

Bem como, foi abordado o caráter inquestionável de indeterminação conceitual de confisco deixado pelo legislador originário. O que deu ensejo a inúmeras dúvidas e questionamentos que permeiam tanto no âmbito doutrinário como jurisprudencial.

A doutrina, por sua vez, apresentou como solução através da utilização de direitos e princípios correlatos para fixar um parâmetro de confisco. São eles: o direito a propriedade privada, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da dignidade da pessoa humana e o princípio da razoabilidade.

Essa interação deve ser feita com base na fundamentação do Direito como um produto cultural de linguagem, formado por signos valorativos. Destarte, diante

da indeterminação conceitual de um princípio, deve-se interpretá-lo através da utilização de tantos outros que lhe mantenham correlação.

Todavia, apesar da resposta da doutrina, tal celeuma ainda não estava pacificada, uma vez que, em termos práticos, não existia um parâmetro que definisse os limites do confisco em sede tributária - muito menos o seu alcance, enquanto tributo confiscatório.

Portanto, para responder essa problemática, o capítulo quatro, finaliza elencando os principais julgados que demarcam os critérios utilizados pela jurisprudência para definir o efeito confiscatório da tributação.

Inicialmente, comprovou-se, através do ARE 712-285-AgR, o que a doutrina já preconizava, que não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Tem-se, na verdade, um conceito aberto, que deve ser interpretado pelo Poder Judiciário, com na fundamentalidade material, estabelecida pelo artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal.

Desse modo, para dirimir os conflitos entre Estado e Contribuinte no que tange ao confisco, o poder judiciário deve ter um parâmetro de interpretação (suplementar e ampliativo) do princípio do não-confisco como um princípio fundamental.

Em um segundo momento, com a ADC nº 8, demonstrou-se que a carga tributária para ser considerada como confiscatória deve ser analisada através de uma perspectiva global, isto é, faz-se necessário a análise de todas as exações fiscais incidentes, pelo mesmo ente político, sobre a propriedade em sentido amplo, patrimônio e renda, do contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal definiu, dessa forma, o efeito confiscatório como cumulativo, ou seja, decorrente de múltiplas incidências tributárias estabelecidas por uma mesma Pessoa Jurídica de Direito Público dotada da competência de tributar.

Aduziu, ainda, a Suprema Corte em tal julgado, o critério da suportabilidade. Este também baseado nos direitos fundamentais da Constituição, como por exemplo, o da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana, visto que, tal tributação cumulativa é irrazoável e corresponde a verdadeira dilapidação do direito de propriedade do contribuinte.

Por fim, demonstrou-se a ampliação interpretativa do princípio do não-confisco para os institutos da multa tributária. O Ministro Relator Ilmar Galvão, em

seu voto no julgamento da ADI 551, destacou como confiscatória a cobrança por parte do Estado de multas decorrentes do não cumprimento de obrigação acessória – aquelas em que o contribuinte tem o dever de informar o Fisco acerca dos atos tributários, como por exemplo, declarar tributos, emitir notas fiscais, escriturar livros.

Foi destacado a necessidade de se observar o princípio da proporcionalidade na aplicação de tais multas, de modo que estas não devem superar o valor do tributo, isto é, por terem natureza punitiva, não devem ultrapassar o valor da obrigação principal e, muito menos, incorrer na tomada do bem do contribuinte de tão excessiva que é seu valor.

Portanto, restou demonstrado o objetivo do presente trabalho que é o estabelecimento de parâmetros para o confisco, em âmbito tributário, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal diante da indeterminação conceitual presente no texto do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Com isso, a jurisprudência acima elencada demonstrou que apesar de estar foral do rol e não existir um conceito definido, o princípio do não-confisco é dotado de fundamentalidade; a incidência dos tributos para efeito de confisco devem ser analisados sob uma perspectiva global da carga; as multas tributárias também devem observar a limitação constitucional do confisco; e a interpretação e aplicação de tal princípio está intrínseco ao direito a propriedade, ao princípio da capacidade contributiva, ao princípio da dignidade da pessoa humana e ao princípio da razoabilidade, como indicou no capítulo três a doutrina.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. Belo Horizonte: Saraiva: 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BARROS, Paulo de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 15ª Ed., 2003.

BEREJO, Alvaro Rodriguez. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid, 1976.

BIELSA, Rafael. **Los Conceptos jurídicos y su terminología**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1961.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade 8/DF. Relator: Min. Celso de Mello - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 19. maio. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF. Relator Sydney Sanches – Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 15 dez. 1993. p. 282.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 24 out. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1075/DF. Relator: Min. Celso de Mello - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 17 de jun. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 712.285/SC. Min. Celso de Mello - Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 23 abr. 2013.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL, **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o

Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. Ed. São Paulo. Malheiros, 1994.

CASTILHO, Paulo César de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002.

*DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.*

DORADO, Francisco Garcia. **Prohibición constituional de confiscatoriedad y deber de tributación**. Madrid: Dyknson, 2002.

FERREIRO LAPATZA, J. J. **Curso de Derecho Financiero español**. 13. ed. Madrid: Ed. Marcial Pons, 1991, p. 322.

GOLDSCHMIDT, Fabio. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. Recife, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos na constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra. Almedina, 1988.

*NAWIASKY, Hans. Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.*

PÉREZ DE AYALA, J.L. **Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española**. Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986.

PEZZI, Alessandra Cristina Giacomet, **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Juruá, 2009.

PIETRO, Luis Maria Cazorla. **El poder tributário en EL Estado contemporaneo**:

**un estudio.** Madrid. Instituto de Estudio Fiscales. 1981.

SCAFF, Fernando Facury. **O estatuto mínimo do contribuinte.** In: *Cadernos de Pesquisa Tributária*. Nova Série 6, Ives Gandra da Silva Martins (coord). São Paulo: RT, 2000, p. 450-480. FERREIRO LAPATZA.

SARLTET, Ingo Wolfgan. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999.

VARGAS, José de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa.** Curitiba: Juruá, 2003.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias.** [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932.

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

YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

