

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Carlos Henrique Machado

**PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO:
INTERPRETAÇÃO A PARTIR DE UMA REDEFINIÇÃO
CRÍTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Florianópolis

2011

Carlos Henrique Machado

**PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO:
INTERPRETAÇÃO A PARTIR DE UMA REDEFINIÇÃO
CRÍTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC para obtenção do Grau de Mestre em Direito na área de concentração: Direito, Estado e Sociedade e linha de pesquisa: Constituição, Cidadania e Direitos Humanos.

Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

2011

Carlos Henrique Machado

**PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO:
INTERPRETAÇÃO A PARTIR DE UMA REDEFINIÇÃO
CRÍTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Esta Dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de “Mestre” e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 02 de setembro de 2011.

Prof. Luiz Otávio Pimentel, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Ubaldo Cesar Balthazar, Dr.
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Luiz Henrique Urquhart Cademartori, Dr.
Avaliador
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Fabio Pugliesi, Dr.
Avaliador
Universidade do Estado de Santa Catarina

Dedico esta dissertação aos meus pais, Silvio e Maria do Carmo, pelo amor incondicional e pelo apoio nos momentos mais difíceis; aos meus irmãos, Maria Cláudia, Luiz Eduardo e Maria Carolina, pelos amores e desamores inerentes a qualquer relacionamento; a minha namorada, Mariana, pela generosidade do seu amor.

AGRADECIMENTOS

Ao caríssimo orientador de pesquisa, professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pelo auxílio solícito nas discussões que definiram os direcionamentos da dissertação, mas também, e sobretudo, pelo estímulo, respeito e dedicação durante a orientação.

À Universidade Federal de Santa Catarina e ao corpo de docentes do Programa de Pós-Graduação em Direito, pelas valiosas contribuições acadêmicas transmitidas aos alunos do curso de mestrado, perceptíveis, inclusive, no transcorrer desta despreziosa dissertação.

Aos colegas de mestrado, que me instigaram a trilhar caminhos críticos e inovadores no estudo do Direito.

Aos colegas professores do Instituto de Ensino Superior da Grande Florianópolis, da Faculdade de Santa Catarina e da Universidade Federal de Santa Catarina, com os quais pude abrandar inquietações, compartilhar experiências e buscar novos ensinamentos.

Aos alunos de graduação, que nos estimulam diuturnamente no desenvolvimento de novos conhecimentos e habilidades.

Aos amigos de que me privei gozar os bons momentos da vida, em razão de esforços e sacrifícios que a pesquisa nos exige.

Aos familiares, que sempre depositaram em mim uma grande confiança para a superação de novos desafios.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a execução desta pesquisa.

A vocês, muito obrigado.

*“(...) the power to tax involves
the power to destroy.”
(o poder de tributar envolve
o poder de destruir)*

John Marshall

RESUMO

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, veda a utilização de tributos com efeito de confisco, pelos entes federativos, como forma de limitar a competência tributária. Esta garantia, solenemente incorporada ao ordenamento jurídico, representa um valioso instrumento de proteção dos contribuintes contra as imposições fiscais opressivas e colidentes com os direitos fundamentais, como se observou no curso da história do direito tributário brasileiro. Ocorre, todavia, que o dispositivo constitucional enuncia um comando (vedação ao *efeito de confisco*) marcado por evidente indeterminação conceitual, exigindo esforços hermenêuticos do intérprete constitucional para a efetivação da garantia. Apenas com fulcro nos critérios de interpretação previstos no Código Tributário Nacional, demonstra-se impossível encontrar uma solução para o impasse jurídico, emergindo a necessidade de buscar as respostas nos recursos contemporâneos da hermenêutica. Neste sentido, o paradigma do neoconstitucionalismo, que postula uma reaproximação entre o Direito e a teoria dos valores – ou seja, um estreitamento das dogmáticas jusnaturalista e juspositivista –, encontra nas Constituições atuais a base fundamental do Estado Democrático e Social de Direito, daí decorrendo uma forma moderna de compreender, interpretar a aplicar as normas jurídicas. Com isso, é indispensável uma redefinição crítica da dogmática do direito tributário, a fim de viabilizar a concretização de uma tributação justa, atenta em impedir a utilização de tributos com efeito de confisco. A moderna hermenêutica do direito tributário brasileiro deve ser pensada a partir dos postulados constitucionais; vale dizer, levando em consideração a estrutura republicana, os princípios de igualdade material e capacidade contributiva, o respeito ao mínimo vital e questões de extrafiscalidade da tributação. O princípio de vedação ao efeito de confisco, desta forma, interage com os postulados de integração do direito tributário, conformando a tributação com as premissas do Estado Democrático e Social de Direito. Por esta razão, justamente, é possível dizer que o princípio de não-confisco transcende à noção de norma jurídica destinada ao regramento de condutas, afinando-se com o postulado de proibição de excesso, que visa proteger o núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Palavras-chave: tributário – confisco – hermenêutica – interpretação

ABSTRACT

The article 150, incisive IV of the Federal Constitution vedetes the use of tributes with the effect of seizing by the federal constitutors as a way of limiting the tributary competence. This guaranty, solemnly incorporated in the juridical ordainment represents a valuable protection instrument of the contributors against the oppressive and colliding fiscal impositions with the fundamental rights, as it was observed in the History course of the Brazilian tributary law. However, the constitutional dispositive enunciates a command (vedetion to the seizing effect) spotted by evident conceptual indetermination, exiging hermeneutic efforts by the constitutional interpreter to effectivate the guaranty. Only with a view in the interpretation criteria previewed in the National Tributary Code, it has been demonstrated impossible to find a solution to this juridical impasse, emerging the necessity of reaching for the answer over the hermeneutic contemporary resources. This way, the paradigm of the neoconstitutionalism, which postulates an approach between the Law and the values theory – an approach of the dogmatic jusnaturalist and juspositivista – finds in the actual constitutions the fundamental basis of the Democratic and Social State of the Law, here supposing a new manner of understanding, interpreting and applying the juridical norms. With this, it's essential a critic redefinition of the dogmatic of the Tributary Law, to give space to fair tributes to impeding the tributes use with the seizing effect. The modern hermeneutic of the Brazilian Tributary Law must be thought initially by the constitutional postulates; it's worth mentioning, considering the republican structure, the principles of material equality and the capacity of contribution, the respect to the vital minimum and extra fiscal questions of the tributes. The principle of vedeting the seizing effect, interacts this way with the postulate of integration of the Tributary Law, conforming the tributes with the premises of the Democratic and Social State of Law. For this reason it's possible saying that the principle of not seizing transcends the notion of juridical norm destined to making rules to conduits, getting close to the postulate of the excess prohibition, which objectives protecting the essential nucleus of the fundamental rights.

Key-words: tributary – seizing – hermeneutic – interpretation

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	19
1 JUSTIFICATIVA HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO	23
1.1 REFLEXOS DA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA NO BRASIL COLÔNIA.....	23
1.2 A POLÍTICA TRIBUTÁRIA NA ERA COLONIAL.....	25
1.3 A ATIVIDADE DE “POLÍCIA” COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO OPRESSIVA NO BRASIL DO SÉCULO XVIII.....	29
1.4 A TRIBUTAÇÃO NO REGIME IMPERIAL E O SURGIMENTO DO DIREITO FINANCEIRO	33
1.5 AS PRIMEIRAS CONSTITUIÇÕES REPUBLICANAS	36
1.6 A CARTA DE 1946 E A CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	38
1.7 A CONSTITUIÇÃO DE 1967 E A EMENDA DE 1969.....	43
1.8 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	46
1.8.1 Tributação e Direito de Propriedade	50
1.8.2 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar	54
1.8.2.1. A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte	57
2 OS CRITÉRIOS HERMENÊUTICOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUAS IMPLICAÇÕES NA DEFINIÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO	61
2.1 NORMA JURÍDICA E INTERPRETAÇÃO.....	61
2.1.1 Teoria da Norma Jurídica Tributária	70

2.2 HERMENÊUTICA E DIREITO TRIBUTÁRIO: DIREITO NATURAL, DIREITO POSITIVO E NEOCONSTITUCIONALISMO	72
2.2.1 O Jusnaturalismo	73
2.2.2 O Positivismo Jurídico	74
2.2.3 O Pós-positivismo (neoconstitucionalismo).....	77
2.2.4 O Direito Tributário e a Filosofia.....	81
2.3 OS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	83
2.3.1 Impossibilidade de utilização da equidade na dispensa do pagamento de tributos	86
2.3.2 Interpretação econômica do Direito Tributário.....	89
2.4 ELEMENTOS INTEGRADORES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	92
2.4.1 Princípio Republicano	93
2.4.2 Princípio Federativo	94
2.4.3 Legalidade.....	96
2.4.4 Igualdade	99
2.4.5 Capacidade Contributiva e Progressividade	101
2.4.6 Mínimo Vital/ Existencial	106
2.4.7 Extrafiscalidade do tributo	107
2.5 REDEFINIÇÃO CRÍTICA DA DOGMÁTICA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO	111
3 A VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO E SUA INTERPRETAÇÃO CONTEMPORÂNEA	117
3.1 PRINCÍPIOS E REGRAS JURÍDICAS	117
3.2 VEDAÇÃO À UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO: VALOR OU LIMITE OBJETIVO?.....	125

3.3 DEFINIÇÃO DO PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO.....	129
3.3.1 Conceitos Jurídicos Indeterminados.....	136
3.3.2 Confisco ou “efeito de confisco”.....	139
3.3.3 Tributo com efeito confiscatório ou sistema tributário com efeito confiscatório?.....	143
3.3.4 Breve conclusão sobre o princípio de vedação de tributo com efeito de confisco.....	146
3.4 TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA: QUEM É O INTÉRPRETE CONSTITUCIONAL?	147
3.4.1 Interpretação e linguagem.....	153
3.5 VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO	155
3.6 PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO DE TRIBUTOS COMO DESDOBRAMENTO DO POSTULADO DE PROIBIÇÃO AO EXCESSO.....	162
3.7 MULTAS TRIBUTÁRIAS E A VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO: NÃO APLICABILIDADE	166
CONCLUSÃO	169
REFERÊNCIAS	173

INTRODUÇÃO

A temática envolvendo o princípio de vedação à utilização de tributos com efeito de confisco compreende umas das questões mais tormentosas do direito tributário contemporâneo. Os princípios da legalidade e da inafastabilidade do Poder Judiciário, que constituem alicerces fundamentais do Estado Democrático e Social de Direito, sofreram um forte abalo a partir do reconhecimento de maior sindicabilidade judicial quanto ao mérito dos comandos normativos que se utilizam de conceitos indeterminados ou com pouca densidade significativa.

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, estabelece ser vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a utilização de tributos com “efeito de confisco”, não sendo possível extrair, diante da literal análise do texto constitucional, um sentido unívoco a respeito da norma jurídica.

Diante desta constatação, a tentativa de enfrentamento do tema propõe-se a observar o princípio de vedação ao efeito de confisco como um instrumento hermenêutico destinado à efetivação de um sistema fiscal justo, capaz de conformar o exercício das competências tributárias com as garantias de propriedade e liberdade.

Assim, a pesquisa tem como objetivo preponderante o exame da proibição de efeito de confisco tributário não como uma norma jurídica (regra ou princípio), mas como um instrumento de integração do sistema tributário, em que o dispositivo constitucional desponta como uma explícita manifestação do postulado de proibição de excesso no campo do direito fiscal. Abandona-se, pois, a tradicional bipolarização do estudo das normas em face do reconhecimento das normas de segundo grau (os postulados ou as metanormas).

Pretende-se, desta forma, analisar o princípio de vedação ao efeito de confisco sob a premissa das normas não finalísticas, ou seja, normas que não descrevem comportamentos, mas estruturam a aplicação das normas que o fazem. O princípio da não-confiscatoriedade, neste sentido, afigura-se como um instrumento dinâmico de interpretação e proteção dos direitos fundamentais.

Especificamente, a pesquisa pretende investigar qual a natureza jurídica do princípio de vedação ao efeito de confisco tributário; analisar a possibilidade de conferir maior efetivação ao preceito constitucional, a partir dos modernos recursos da hermenêutica jurídica; e identificar o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário como uma garantia constitucional de um sistema tributário justo.

Historicamente, é possível observar que o instituto jurídico do confisco esteve presente no ordenamento jurídico brasileiro já com o advento da primeira Constituição Imperial. No entanto, apenas a partir da Constituição Federal de 1988 restou explicitamente enunciado *no sistema tributário nacional* o comando de proibição do efeito de confisco tributário. Por este motivo, ainda se percebe uma relevante timidez no que tange à efetivação do enunciado constitucional no cenário jurídico brasileiro, malgrado alguns avanços desenvolvidos pela doutrina; eventualmente se observam incursões significativas acerca do assunto por parte do Poder Judiciário. Somente o Supremo Tribunal Federal, em julgados esporádicos, tem invocado o princípio constitucional de vedação ao efeito confiscatório dos tributos, geralmente de modo confuso e associado ao princípio da proporcionalidade.

Embora compreensível esta aversão, haja vista que o tema é evidentemente conturbado, não se pode aceitar uma redução do texto constitucional a casuísmos ou conformismos passivos em razão da ausência de critérios objetivos e seguros para o seu enfrentamento. É possível a construção de um discurso racional sobre o princípio de vedação ao efeito de confisco, a partir de uma redefinição crítica do direito tributário. Entretanto, o que se infere são os operadores jurídicos à espera de uma solução objetiva para o “efeito de confisco” – ao mesmo tempo em que a doutrina se aflita em busca um conceito –, quando não há como conferir uma objetivação ao preceito normativo que o próprio legislador constitucional optou por manter “indeterminado”.

A efetivação do princípio de vedação ao efeito de confisco dos tributos dimana de um processo dialético entre os interesses conflitantes: o poder de tributar e os direitos fundamentais. Deste modo, os avanços em relação ao entendimento do problema decorrem necessariamente do progresso dos instrumentos de controle de constitucionalidade das leis tributárias, conforme propugna o neoconstitucionalismo, na medida em que os juízes e os Tribunais buscarão soluções racionais e fundamentadas sobre os conflitos entre a tributação e as prerrogativas inerentes aos direitos de propriedade e liberdade.

Nesta perspectiva, o estudo foi dividido em três capítulos, adotando-se o método dedutivo de pesquisa, a partir do desenvolvimento de um raciocínio coerente acerca do princípio de proibição de tributos com efeito de confisco em conformação com um sistema equilibrado. Diante desta premissa, descortina-se a possibilidade de aferição da constitucionalidade das normas tributárias, quando impliquem violação aos direitos fundamentais.

No primeiro capítulo, realiza-se uma digressão histórica da tributação no Brasil, com enfoque na evolução de entendimento acerca do confisco. A pesquisa parte de uma análise da influência da legislação portuguesa na construção do direito tributário brasileiro, perpassando por todas as Constituições vigentes desde 1824. Por fim, faz-se uma análise do atual sistema tributário, instituído com a Constituição Federal de 1988, buscando-se uma justificativa para as limitações constitucionais ao poder de tributar, notadamente a vedação ao efeito confiscatório e a sua relação dialética com o direito de propriedade.

No segundo capítulo, a pesquisa propõe-se a analisar os métodos de hermenêutica jurídica do direito tributário. A partir das definições de norma e interpretação, são traçadas as características das principais linhas filosóficas da dogmática jurídica (jusnaturalismo, juspositivismo e neoconstitucionalismo), bem como os reflexos para a compreensão do direito tributário hodierno. Busca-se, por derradeiro, uma proposta de redefinição crítica da dogmática jurídica no direito tributário, ante a insuficiência de critérios interpretativos na legislação de ordem infraconstitucional (Código Tributário Nacional). Neste passo, a vedação à utilização de tributos com efeito de confisco deve ser compreendida de maneira integrada aos princípios republicano e federativo, com a legalidade, com a igualdade, com a capacidade contributiva, com o mínimo existencial e com a extrafiscalidade.

No terceiro capítulo, o estudo direciona-se detidamente à compreensão do princípio de vedação ao efeito de confisco, sobretudo os aspectos que carecem de maior reflexão pela doutrina do direito tributário. Sem qualquer pretensão exaustiva, aborda-se a temática com amplo respaldo em juristas nacionais e estrangeiros, visando contribuir para o entendimento de questões intrincadas, como a definição do princípio constitucional tributário, a verificação do intérprete do comando jurídico e a forma de efetivação da norma proibitiva de efeito confiscatório, buscando-se estabelecer uma afinidade com o postulado de proibição ao excesso. Finalmente, a pesquisa encerra-se diante da claudicante e controvertida problemática da aplicação do princípio de não-confisco em relação às multas tributárias.

Ao final, serão apresentadas algumas considerações sobre o objeto pesquisado, visando contribuir ao desenvolvimento e efetivação do princípio de vedação à utilização de tributos com efeito de confisco.

1 JUSTIFICATIVA HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO

A origem do direito brasileiro não é resultado de um processo gradativo e secular de experiência grupal. Ao contrário, o ordenamento jurídico edificado no Brasil decorre da própria história da nação, com a sua ascendência na colonização portuguesa.

O marco da experiência tributária em território brasileiro é contemporâneo ao início da exploração colonial, caracterizada por exigências opressivas, sem qualquer contrapartida aos contribuintes. Somente com o curso dos anos desencadearam-se episódios antagônicos à tributação, consagrando então as conquistas e os avanços em benefício aos interesses dos contribuintes.

A partir do desenvolvimento social e econômico da população, sucederam também os progressos jurídicos. As conjunturas cronológicas favoreceram o surgimento das *limitações ao poder de tributar*, impondo barreiras intransponíveis contra a voracidade fiscal. Com o advento da Constituição Federal de 1998, restou explicitamente consagrado o princípio de vedação à utilização de tributos com efeito de confisco, introduzindo no ordenamento nacional um importante instrumento de proteção dos contribuintes em face de exações arbitrárias.

1.1 REFLEXOS DA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA NO BRASIL COLÔNIA

A passagem histórica para a Idade Moderna, com a tomada de Constantinopla, decretou a decadência do Feudalismo. O sistema dos senhores feudais¹ transformou-se em um modelo de Reinados, dando origem, posteriormente, aos Estados Nacionais. Portugal e Espanha, diante de posições geográficas privilegiadas, destacaram-se como os Reinos que primeiramente se lançaram em expedições marítimas.

¹ Conforme esclarece CLÁUDIO CICCIO, “a Era Medieval se caracterizou, politicamente, pela descentralização do poder entre os senhores feudais. Em um reino a autoridade máxima era representada pelo rei. Este tinha jurisdição sobre o seu próprio feudo e a autoridade sobre os demais senhores feudais, que geralmente possuíam jurisdição própria e pessoal sobre as suas terras”. CICCIO, Cláudio de. **História do Pensamento Jurídico e da Filosofia do Direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 103.

Em 1500, por ocasião do descobrimento do Brasil, o Reino de Portugal concentrava sua política mercantilista no Oriente. Durante o período pré-colonial, caracterizado pela ausência de um processo de exploração efetivo no território descoberto,² o Rei Dom Manuel, diante da inexistência de recursos para iniciar e manter satisfatoriamente a colonização do novo mundo, concedeu a atividade exploratória para países estrangeiros, principalmente a Inglaterra, mediante contratos celebrados com a Coroa. Nessa época, surge a primeira expressão de tributo no Brasil, denominado *quinto* ou *vintena* (20%), presente no Reino de Portugal desde 1316, exigindo de todos os exploradores a quinta parte de suas tomadas, tesouros e descobertas.

O impulso definitivo da colonização nas terras brasileiras, valendo-se Portugal da organização das expedições de conquista e exploração, somente ocorreu com a perda do monopólio do comércio com as Índias, sob a influência de três fatores decisivos: a decadência do comércio, a necessidade de proteger as terras descobertas de invasões externas e a esperança de encontrar metais preciosos.³

Durante o período inicial da colonização portuguesa no Brasil, designado como regime de Capitânicas Hereditárias, configurou-se um sistema político-administrativo tipicamente feudal. As sociedades formaram-se num sentido patriarcal: a autoridade máxima do chefe da família (ou do patriarca) não se limitava somente sobre os seus filhos, parentes próximos ou escravos, mas também sobre os seus colonos, agregados e dependentes.⁴

No aspecto tributário, o modelo de Capitânicas Hereditárias demonstrou-se bastante intenso, sendo implementadas diversas exações pela Coroa, com destaque para as “Rendas do Real Erário”, haja vista

² Acerca do abandono do Brasil durante o primeiro século depois da descoberta, infere-se de parecer emitido por determinação superior sobre os expedientes necessários ao progresso e melhoramento da população no Brasil: “O Brasil descoberto no fausto dia da segunda oitava da Páscoa em 24 de Abril de 1500, não precisaria hoje de pôr em *Questão* a conveniência de atrair para estabelecimento nele a estrangeiros úteis, (...) se, desde aquela época, se tivesse recorrido à antiga economia do original património da Monarquia, ou se, no decurso do primeiro século, se houvessem expedido cem casais portugueses em cada ano, o que não desfalaria sensivelmente a população de Portugal. (...). Por desgraça da nação, esta aprazível perspectiva não existe, por que no primeiro século do descobrimento do Brasil, o Governo quase o teve em abandono, só dirigindo a sua atenção ao Império da Índia; e por isso a população de Portugal se distraía para as expedições asiáticas”. CAPELA, José Viriato (COORD.). **Política, administração, economia e finanças públicas portuguesas (1750-1820)**. Braga: Universidade do Minho, Instituto de Ciências Sociais, 1993. pp. 323-4.

³ SOUZA, Eliziane Mara de. **Aspectos destacados acerca da tributação no Brasil Colônia**. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar [ORG.]. **O Tributo na História: Da antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. pp. 89-91.

⁴ CICCIO, Cláudio de. **História do Pensamento Jurídico e da Filosofia do Direito**. p. 236.

que a colonização tinha que ser empreendida sem onerar a metrópole. As disposições legais, segundo ANTÔNIO CARLOS WOLKMER, eram compostas pelas Legislações Eclesiásticas, pelas Cartas de Doação e Forais⁵ e pelas Ordenações Afonsinas (1446-1514).

Em virtude da deficiência de recursos e de colonos, associada à excessiva descentralização da colônia e da má administração de alguns donatários, o modelo de Capitânicas Hereditárias cedeu espaço ao sistema de Governos Gerais, caracterizado especialmente pela expansão territorial e econômica, pela criação de vilas pelo litoral, pelo combate às invasões estrangeiras, pela atividade dos bandeirantes e pelos ciclos da cana-de-açúcar e do ouro.

Subsistiram no período dos Governos Gerais praticamente todas as exigências tributárias vigentes na época das Capitânicas Hereditárias. Em paralelo, demonstrou-se crescente a quantidade de novas exações, instituídas de modo ordinário ou extraordinário, destinadas ao custeamento da Corte portuguesa. Evidenciava-se, desde cedo, a avidez do poder estabelecido em sustentar suas regalias. Ainda nessa etapa, os resultados da colonização advinham de relações comerciais, com ênfase no cultivo da cana-de-açúcar mediante mão-de-obra escrava.

1.2 A POLÍTICA TRIBUTÁRIA NA ERA COLONIAL

Durante o período de efetiva colonização e exploração lusitana, integrando-se o território brasileiro ao domínio do Império, o Direito existente nas colônias era justamente aquele vigente na metrópole, as-sentando-se com exclusividade na legislação portuguesa, principalmente as Ordenações do Reino.

Nos primeiros séculos de colonização, o Brasil somente refletiu os interesses econômicos da metrópole, permanecendo invisível sob aspecto de nação. Para Portugal, escorado na inspiração doutrinária do mercantilismo imperial, o Brasil colônia servia somente para os seus interesses, existindo para ele e em função dele. Sem dúvidas, o escopo principal da legislação lusitana operante nas colônias era beneficiar e favorecer o enriquecimento rápido da metrópole. Decorre daí, pois, a formatação do direito tributário no Brasil. Conforme explica ALIOMAR BALEIRO, o sistema fiscal brasileiro encontra os seus germes nesse

⁵ WOLKMER, Antônio Carlos. *A História do Direito no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 43.

modelo de organização econômica e financeira, que vigorou durante o período de colonização luso-portuguesa, “quando disputavam as magras sobras da produção incipiente a Coroa portuguesa, a Igreja e as municipalidades, para não falar das exações de donatários de capitanias nos dois primeiros séculos”.⁶

O sistema de exploração e opressão, típico de regimes coloniais, proporcionou condições fecundas ao desenvolvimento da agricultura e à extração dos metais preciosos, relegando o Brasil a um mero fornecedor de matérias primas para os grandes centros europeus. A alternativa de escravidão dos negros africanos pela Coroa portuguesa, visando satisfazer os interesses de uma exploração cada vez mais lucrativa, demonstrou-se muito oportuna e adequada na colônia brasileira – sobretudo diante do insucesso das tentativas de escravização dos índios –, uma vez que a importação de cidadãos europeus livres poderia irromper indesejáveis reivindicações por terras devolutas que existiam em grande abundância nos domínios do Brasil.⁷

O ciclo do ouro, deflagrado no final do século XVII, apesar de viabilizar um aumento das riquezas da metrópole, em razão do alargamento do espectro da tributação, não tratou de diminuir as precárias condições de vida dos súditos. A fome era constante nas regiões das minas, em razão da excessiva centralização das riquezas e pelo alto preço das mercadorias.

Apesar dos ingentes esforços e da tirania fiscal empreendidos no território colonial, aumentava a carência de recursos para suportar a manutenção da metrópole portuguesa. O aumento da burocracia e o alto custo das guerras de conquista favoreceram paradoxalmente o cenário de expansão da administração real. Uma crise, então, estava instalada; com isso, a necessidade de aumento na arrecadação.

Nesse contexto, consolidou-se o processo de *refuncionalização da nobreza*, com o abandono do arcaico ideário de nobreza guerreira, mediante um estímulo à participação de nobres em empreendimentos comerciais.⁸ Interessava à Coroa o estabelecimento das companhias ultramarinas,⁹ visando promover o desenvolvimento da agricultura e a

⁶ BALEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira, 1951. p. 15.

⁷ WOLKMER, Antônio Carlos. **A História do Direito no Brasil**. p. 37.

⁸ SEELAENDER, Airton Lisle Cerqueira Leite. **A Polícia e o Rei-Legislador**: Notas sobre Algumas Tendências da legislação Portuguesa no Antigo Regime. In: BITTAR, Eduardo C. B. [ORG.]. **História do Direito Brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1. p. 100.

⁹ Por meio da “Relação dos Gravames”, o Marquês de Pombal tentou afirmar Portugal como uma nação comercialmente competitiva: “as nações antigas reconheceram bem os interesses do negócio marítimo por meyo do qual muitas entre ellas se fizeram poderozas”. (...). “A navega-

prosperidade de seus súditos nas colônias. O imaginário de nobreza comercial fortalecia-se na medida em que repercutia diretamente nos interesses do Estado, ou seja, o aumento do número de contribuintes, trabalhadores¹⁰ e potenciais soldados.¹¹

O desequilíbrio na balança comercial denunciava a fragilidade portuguesa em relação à potência política e comercial da Inglaterra.¹² Com uma convulsão instalada em setores fundamentais da economia, Portugal ficou relegado à posição secundária no contexto econômico europeu, especialmente pela incapacidade política de suas elites. Até então, o Reino de Portugal havia-se conservado indiferente e distante dos postulados renascentistas e do progresso advindo do capitalismo, fechando-se nos dogmas eclesiásticos de fé e no apego às tradições.¹³

ção mercantil forma, com os seus giros, e dá ao Estado os homens do mar, de que he o unico viveiro. Cria, instrue, sustenta e multiplica o numero destes utilíssimos vassallos. A muitos outros ministra os meios de se ocuparem, de subsistirem e de enriquecerem os Estados em que rezidem, enquanto os próprios se enriquecem. (...) Cada um destes homens vive abastado na sua repartição. Muitos delles se enriquecem. Todos contribuem ao respeito, à abundância e força do Estado”. CARVALHO E MELO, Sebastião Joseph de. **Relação dos Gravames que ao comércio e vassallos de Portugal se tem inferido e estão actualmente inferindo, por Inglaterra, com as infracções que dos pactos reciprocos se tem feito por este segundo reyno assim nos actos de parlamento que publicou como nos costumes que stableceo e nos outros diverços meyo de que se sérvio para fraudar os tratados do comercio entre as duas nações.** 1741. pp. 39; 149.

¹⁰ Asseverava POMBAL, na Relação dos Gravames: “Quando se multiplicam aos vassallos os empregos e os assuntos para trabalharem, nao sómente se alivia o Estado de tantos membros inúteis quanto serião os homens que tivesse na miseria e na inação, não só se cortão na raiz os insultos da ociosidade e da indigencia, mas em cada individuo que se emprega se dá a hum vassallo os meyo de ter na sua esphera abundantemente com que servir a sociedade a que pertence e com que buscar hum matrimonio de que se segue a multiplicação dos homens, principal riqueza de todos os Estados”. CARVALHO E MELO, Sebastião Joseph de. **Relação dos Gravames** [...]. p. 39. Ainda sobre a relevância dos trabalhadores: “Os mendicantes perturbão a ordem da Sociedade: e estes são ordinariamente desprezíveis, e preguiçosos. Elles se queixão ordinariamente que nao achão em que trabalhar: logo he preciso dar-lhe o que fazer nas casas destinadas a este fim” (Elementos da Polícia Geral).

¹¹ SEELAENDER, Airton Lisle C. Leite. **O contexto do texto:** notas introdutórias à história do direito público na idade moderna. In: REVISTA SEQUÊNCIA: Estudos jurídicos e políticos. Florianópolis: Fundação Boiteux, n. 55, ano XXVII, dez/2007, 1980. pp. 263; 267.

¹² Sobre a relação estabelecida entre Portugal e Inglaterra, oportuna a colocação de FRANCISCO FALCON: “Convém aqui, em primeiro lugar, encarar com cautela certas interpretações que tendem a caracterizar a política pombalina como radicalmente antibritânica e marcada por uma espécie de *nacionalismo econômico* hostil à presença inglesa na economia de Portugal. Como tivemos oportunidade de assinalar em *A Época Pombalina*, a atribuição a Pombal de um intuito nacionalizante, hostil à Grã-Bretanha, como fez Kenneth Maxwell, parece-nos um pouco exagerada e um tanto anacrônica”. FALCON, Francisco José Calazans. **O império luso-brasileiro e a questão da dependência inglesa** – um estudo de caso: a política mercantilista durante a Época Pombalina, e a sombra do Tratado de Methuen. In: REVISTA NOVA ECONOMIA: Belo Horizonte, n. 15, mai/ago, 2005. pp. 14-5.

¹³ WOLKMER, Antônio Carlos. **A História do Direito no Brasil.** p. 40.

Viu-se, no entanto, diante de condições apropriadas para uma firme articulação financeira do Estado.¹⁴

A premência de Portugal por fortalecer os seus domínios comerciais manifestou-se pela criação de mecanismos jurídicos destinados ao maior controle, direção e intervenção da Coroa na vida social dos territórios colonizados. Além do *quinto*, reservado para a Fazenda Real desde o Código Mineiro de 1603, novos diplomas tributários garantiram a manutenção dos privilégios da realeza, enfatizando a produção e facilitação das ações do Fisco, a exemplo do Regimento dos Superintendentes, Guardas-Mores e Oficiais Deputados para as Minas de Ouro.¹⁵

Amparado na máxima de interdependência entre o tamanho da população e o progresso da economia, Portugal tratou de estabelecer novas metas para fomentar o crescimento populacional e expandir as companhias ultramarinas de comércio. Além de incrementar as chamadas “leis de polícia”, a Coroa lusitana patrocinou o crescimento dos ideais do liberalismo,¹⁶ impulsionada, sobretudo, pelos interesses do comércio. A intolerância piamente pregada na origem das descobertas lusitanas, em larga escala perpetuada pelo Oriente, havia sido o grande obstáculo à conversão dos indivíduos.¹⁷

¹⁴ Ainda na Relação dos Gravames, POMBAL apresentava o problema das relações entre Portugal e Inglaterra e refletia sobre as máximas gerais de comércio que formavam o espírito da nação inglesa: “(...) achei que Portugal sustem todo o pezo das convenções emquanto estas são onerosas e que a Inglaterra, com pouco ou nenhum encargo, recolhe dellas todo o proveito, praticandoas somente na parte em que lhe são uteis”. “A primeira máxima que se encontra na observação dos estadistas inglezes consiste em que não He a quantidade absoluta, senão a respectiva, a que decide das riquezas e forças de qualquer nação. (...) ao mesmo tempo que augmenta as riquezas e forças de hum reyno, diminue à mesma proporção os cabedaes e o poder do outro com quem trafica. (...). Então viram que a balança do comércio dá a do poder, pois que todas as forças de França se exauriram na mesma guerra que a Gram Bretanha ainda podia sustentar muitos annos por meyo do comercio, quando foi tam rogada para fazer a paz”. CARVALHO E MELO, Sebastião Joseph de. **Relação dos Gravames** [...]. pp. 34, 36-7.

¹⁵ SOUZA, Eliziane Mara de. **Aspectos destacados** [...]. p. 97.

¹⁶ A idéia de “liberalismo”, segundo JOSÉ V. CAPELLA, coadunava-se com os interesses de Portugal no Brasil: “A fim pois de se uniformizar a liberal política, indispensável aos interesses do comércio e da população do Brasil, parece conseqüente que a tolerância aos judeus e mouros, aliás irreconciliáveis inimigos da nossa religião, e aos ingleses tão pertinazes na sua heterodoxia, se comunique a todos os estrangeiros industriosos, que voluntariamente se oferecerem a ser vassallos estabelecidos neste Estado, e que se podem reconciliar com a Igreja Católica (de que há exemplos), consistindo essa tolerância passiva simplesmente em não se tomar conhecimento de seus credos e cultos”. CAPELLA, José Viriato. **Política, administração, economia e finanças públicas portuguesas (1750-1820)**. p. 319.

¹⁷ Ainda conforme os ensinamentos de JOSÉ V. CAPELLA: “O sistema de absoluta intolerância mostrou-se inadequado à propagação da fé católica nas nossas conquistas, e ocasionou a perda do nosso império na Ásia e África” (...). “A liberal política dos soberanos principais e até católicos é dar segurança à propriedade e religião de todo o estrangeiro útil” (...). “Os estados que não adoptam essa tolerância, são e foram sempre, inferiores em civilização, riqueza, potên-

1.3 A ATIVIDADE DE “POLÍCIA” COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO OPRESSIVA NO BRASIL DO SÉCULO XVIII

Somente em meados do século XVIII a metrópole passou a interessar-se efetivamente pelas *matérias de polícia* nas colônias, exercendo ingerência direta em seus domínios sociais e econômicos. Até então, o termo *polícia*¹⁸ remetia aos conceitos usuais de *bom governo e boa ordem*. Era sinônimo, igualmente, de *civilidade e urbanidade*, uma vez que a moral tradicional e a conservação da sociedade estamental, influenciadas diretamente pelos postulados da Igreja Católica, eram colocadas em primeiro plano.¹⁹

Após o ano de 1750, o termo *polícia* passou a vincular-se à noção de “gestão interna racional do Estado”,²⁰ com o escopo de promover o fortalecimento e a prosperidade da Coroa portuguesa. Além de segurança pública, todos os aspectos que pudessem influenciar no tamanho da população, no nível de riquezas ou no poderio econômico do Estado eram considerados “matérias de polícia”.²¹ Prescrições legais sobre polícia tornaram-se instrumentos de transformação da realidade, impulsionando o crescimento, a acumulação e a maximização de tudo o que pu-

cia”. CAPELLA, José Viriato. **Política, administração, economia e finanças públicas portuguesas (1750-1820)**. pp. 316-7.

¹⁸ De acordo com ANTÔNIO MANUEL HESPANHA, “*polícia* é um termo que remete etimologicamente para *polis*, cidade, comunidade organizada”. HESPANHA, Antônio Manuel. **Cultura Jurídica Européia: Síntese de um Milênio**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 325.

¹⁹ SEELAENDER, Airton Lisle Cerqueira Leite. **A Polícia e o Rei-Legislator**. pp. 91-2; 101.

²⁰ A esse respeito, explica AIRTON SEELAENDER que, tendo buscado racionalizar diversos campos da vida social e atribuído a si mesma um relevante papel na condução da economia, estas “monarquias administrativas” estimularam a teorização sobre a gestão interna do Estado, tendo inclusive instituído no século XVIII cátedras específicas para tratar do assunto. Uma nova ciência de gestão estatal – a Ciência da Polícia – começou a se esboçar na França, com Delamare (+1723), tendo depois amadurecido nos estados de língua alemã. Vinculados ao absolutismo reformador que os empregava como servidores, seus maiores expoente – Justi (+1770) e Sonnenfels (+1817) – encharcariam tal ciência de idéias do Iluminismo e a converteriam em fonte inspiradora de reformas legais e de inovações na doutrina do direito público. SEELAENDER, Airton Lisle Cerqueira Leite. **O contexto do texto**. p. 271.

²¹ Conforme AIRTON SEELAENDER, pertenciam à esfera da “polícia”, cujo conceito abrangente refletia a extensão do próprio Estado Absolutista, as atividades relacionadas ao abastecimento, planejamento urbano, agricultura, comércio, transportes, manufaturas, ensino em geral, segurança, saúde pública, combate à vadiagem, governo de populações indígenas, uso e disciplinamento de trabalhadores, sustento e educação de órfãos. A lei tinha que promover efetivamente o aumento populacional, o enriquecimento dos súditos, o progresso cultural, a colonização de regiões abandonadas, a maior integração de indígenas e “cristãos-novos” na sociedade, o surgimento de novas companhias e manufaturas, o disciplinamento das camadas populares e o aprimoramento das condições de limpeza e segurança da capital. SEELAENDER, Airton Lisle Cerqueira Leite. **A Polícia e o Rei-Legislator**. pp. 91-2; 101-102.

desse fortalecer o Estado.²² Não apenas fatores de ordem social ou econômica eram levados em consideração na produção do Direito, mas também, indiretamente, a própria maneira de viver e as circunstâncias geográficas ou climáticas.²³

A partir do incremento da expansão ultramarina, configurou-se um imponente complexo de órgãos de administração da Coroa lusitana,²⁴ com amplas atribuições em matérias coloniais. A crescente ingerência de Portugal na vida social e econômica dos seus domínios promoveu uma intensificação na atividade normativa tributária. Sucedeu uma radical revisão das tradicionais concepções da Corte de Portugal, que pretendia instituir uma burocracia controlada na colônia, a fim de proteger os seus interesses e debelar quaisquer pretensões locais de revolta contra a metrópole.²⁵

Diante do declínio da produção no Brasil, de ameaças de ataques espanhóis e dos graves problemas de calamidades, Portugal começou a desviar maior atenção para os assuntos de desenvolvimento econômico, crescimento populacional²⁶ e aperfeiçoamento da máquina administrativa, preocupando-se com aquilo que os teóricos da ciência da polícia

²² Nestes meados do século XVIII, o que há de novo é que o saber da boa organização deixa de estar disperso pelo direito, passando a concentrar-se num saber baseado em novas ciências da sociedade, como a ciência do direito natural, a economia, a higiene, a ciência da legislação, e designado por “ciência da polícia” (ou cameralística). HESPANHA, António Manuel. **Cultura Jurídica Européia**. p. 325

²³ HESPANHA, António Manuel. **Cultura Jurídica Européia**. p. 325.

²⁴ Para AIRTON SEELAENDER, a concepção de uma Coroa “administradora”, gestora da vida social, era imprópria para o quadro medievo. No desenvolvimento das idéias sobre a função do monarca no Ocidente, as funções de guerreiro, juiz ou fonte da “Graça” devem ter encontrado, de início, menor resistência social. As idéias de uma Coroa demasiado ativa, aliás, soava exótica e incômoda na Idade Média e no início da Idade Moderna mesmo que esta atividade se desse pela via de legiferação. SEELAENDER, Airton Lisle Cerqueira Leite. **O contexto do texto**. p. 256.

²⁵ WOLKMER, António Carlos [ORG]. **Fundamentos de História do Direito**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 342.

²⁶ Em parecer, pontuava-se de modo interessante os expedientes necessários ao progresso e melhoramento da população no Brasil: “Não podem vir ao Brasil muitos ingleses para estabelecimentos fixos; não só pelas suas rigorosas leis contra emigrações e particularmente de artistas e fabricantes, mas também porque, além de suas muitas possessões ultramarinas, basta o Canadá e a nova Holanda, que estão quase ainda em deserto, para absorverem a sua população sobeja. Também não é provável que venham muitos franceses, em razão da sua já proverbial inconstância e vaidade, que lhes obsta a estabelecimentos cansados e permanentes, em países remotos (...). Só pois da Flandres, Holanda, Suíça, Alemanha, que transborda de povoação, cheia de gente afamada pelos seus hábitos pacíficos de lavoura, indústria e moralidade, é que se pode esperar notável número de expatriados, que se resolvam a estabelecer-se no Brasil, na expectativa de adquirirem propriedades e riquezas, a que não lhes é dado aspirar no seu país, onde muitos vivem mal”. CAPELLA, José Viriato. **Política, administração, economia e finanças públicas portuguesas (1750-1820)**. p. 327.

acreditavam representar a verdadeira fonte do poderio interno.²⁷ O Estado português percebeu que o seu fortalecimento estava associado às iniciativas destinadas ao aumento da população, por intermédio de colonização das regiões esquecidas,²⁸ do enriquecimento de súditos e do desenvolvimento cultural. Em razão dos conflitos emergentes, despontava, marginalmente, a necessidade de aumentar funcionários e autoridades da Justiça.²⁹

Durante vigência do reinado de Dom José II (1714-1777), foi nomeado para Secretário de Estado Sebastião Joseph de Carvalho e Mello, o Marquês de Pombal, o qual se tornaria Ministro e principal responsável pela grande reestruturação de Portugal. Estava decretada uma era de fortalecimento e modernização da Coroa, de índole marcadamente absolutista, notabilizada por reformas que restringiram benefícios da nobreza, limitaram a jurisdição do clero, aumentaram o poderio econômico da burguesia e impulsionaram a reformulação do ensino e do modelo universitário.³⁰

Em território brasileiro, as reformas somente foram sentidas depois da segunda metade do século XVIII.

O período pombalino ficou marcado pela árdua atividade fiscal, malgrado a evidente e contraditória queda na arrecadação, alavancada, sobretudo, pela decadência da produção. Com o terremoto ocorrido em Lisboa, em 1751, o Primeiro Ministro de Portugal decidiu que os habitantes das colônias teriam que pagar novos tributos: Subsídio Voluntário, Subsídio Literário e Donativos, Terças Partes e Novos Direitos dos Ofícios de Justiça e Fazenda.³¹

Atribuindo à sonegação os resultados negativos da tributação, Pombal tratou de aumentar a carga de impostos e instituiu a “derrama”,³² exigindo dos súditos da Coroa portuguesa, com o auxílio de for-

²⁷ SEELAENDER, Ailton Lisle Cerqueira Leite. **A Polícia e o Rei-Legislador**. p. 96.

²⁸ Colhem-se passagens de JOSÉ V. LISBOA, opinando sobre o povoamento do Brasil com população livre estrangeira: “É princípio certo em política, que a população faz a força dos estados, sendo livre, robusta, bem mantida, industriosa, inteligente e morigerada, e que a população de escravos, e maiormente de negros africanos, faz antes a fraqueza que a força do país”. CAPELLA, José Viriato. **Política, administração, economia e finanças públicas portuguesas (1750-1820)**. p. 320.

²⁹ Acerca do complexo estrutural da máquina administrativa, ressalta ANTÔNIO C. WOLKMER que, decorrido quase um século, só em 1751 é que foi implantado no Brasil, no Rio de Janeiro, mais um Tribunal de Relação, a exemplo do Tribunal da Relação da Bahia, criado em 1587. WOLKMER, Antônio Carlos. **Fundamentos de História do Direito**. p. 340.

³⁰ WOLKMER, Antônio Carlos. **A História do Direito no Brasil**. p. 42.

³¹ SOUZA, Eliziane Mara de. **Aspectos destacados** [...]. p. 99.

³² É diante deste contexto que surge a Conjuração Mineira (Inconfidência Mineira, tendo em vista a ‘infidelidade’ praticada pelos rebeldes para com Portugal), “um movimento de revolta contra a opressão tributária, como também se insere num contexto Iluminista, de Revolução

ças militares, todos os tributos atrasados. O episódio deflagrou o movimento revolucionário da Conjuração Mineira.

Não interessava para Portugal a capacidade contributiva de seus súditos, mas sim buscar a amenização no déficit da balança comercial junto à Inglaterra. Esse panorama fervoroso fazia despontar uma nova técnica de governo, caracterizado pela acentuada utilização de “leis de polícia”. Ao invés de uma regulamentação dos efeitos, ou uma regulamentação repressiva, a legislação privilegiou uma regulação de causas, ou uma regulação preventiva.³⁵

Os reflexos legislativos trazidos pelas reformas pombalinas encontraram o ápice com o advento da Lei da Boa Razão, em 1769, definindo regras centralizadoras e uniformes para interpretação e aplicação das leis em casos de omissões, imprecisões ou lacunas.³⁴ Como corolário, resultou esvaziado o conceito absolutista do Rei-Legislador, a quem recaía toda incumbência de legislar, aplicar e julgar o Direito.

No ano de 1788, estima-se que a dívida lusitana atingiu a exorbitante quantia de 1.554.552\$539 réis, uma verdadeira fortuna para os padrões da época.³⁵

Ao final do século XVIII, constatou-se uma tendência de modificação dos diplomas legais destinados às matérias de “polícia”, a partir da criação e multiplicação do número de *alvarás*, que ocuparam o lugar das obsoletas leis pragmáticas.

Por meio dos alvarás difundiram-se os mecanismos de regramento social,³⁶ sobretudo no espectro da legislação de polícia, efetivando-se

Industrial e de Independência das Treze Colônias. Os conjurados pretendiam libertar o Brasil de Portugal e se interessavam por desenvolver manufaturas e construir uma Universidade em São João Del Rei”. SOUZA, Eliziane Mara de. **Aspectos destacados** [...]. p. 100.

³³ HESPANHA, António Manuel. **Cultura Jurídica Européia**. p. 327.

³⁴ Nesse sentido, dispunha a Lei da Boa Razão: “(...) 41. Trez são as determinações deste §: Primeira: que se não faça uso nas allegações, e decisões de Textos de Direito Civil, ou de outras quaesquer autoridades havendo Ordenações, Leis do Reino, estylos, ou costumes com força de Lei; Segunda: que os textos de Direito Civil não tenham authority extrínseca, mas sômente a intrínseca, que lhe provém de serem muitas dellas fundadas em boa razão; Terceira: que em matérias Politicas, Economicas, Mercantis, e Maritimas, devemos na falta de Leis Patrias recorrer ás Leis das Nações civilizadas da Europa, e não ás Romanas. Primeira Determinação. 42. O motivo da primeira determinação foi obviar, que ponhão em esquecimento as Leis, e estylos, e costumes do Reino. Portanto se o Advogado apontando a Ord. Ou Lei do Reino, apontar tambem as Leis Romanas que concordão com Ella, ou os Doutores que disserão o mesmo, em vez de merecer castigo; merecerão louvor. (...)”. CARVALHO E MELO, Sebastião Joseph de. **Lei da Boa Razão**. 1769.

³⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pp. 57-58.

³⁶ Acerca dos “alvarás”, AIRTON SEELAENDER afirma que, normalmente, estavam destinados à concessão de privilégios. Em princípio, os diplomas valiam por apenas um ano (Ord. Filipinas,

a reforma e o fortalecimento da administração real, a intervenção nas relações econômicas e a remoção de obstáculos à expansão da população, de comércio e das atividades produtivas.

1.4 A TRIBUTAÇÃO NO REGIME IMPERIAL E O SURGIMENTO DO DIREITO FINANCEIRO

Não há como negar a influência decisiva do legado histórico de Portugal na construção do modelo jurídico brasileiro. Pode-se dizer, inclusive, que o Direito brasileiro é fruto daqueles que culturalmente dominaram e colonizaram esta sociedade.³⁷ Contudo, o final do século XVIII evidenciou uma grande fragilidade da Corte lusitana, abrindo espaço para o surgimento de um novo Estado.

Com a vinda da família real para o Brasil, motivada pelas invasões napoleônicas, registrou-se uma série de inovações tributárias nas terras coloniais, principalmente em decorrência da abertura dos Portos (1808), com destaque para a criação do imposto geral sobre os produtos importados, por meio da Carta Régia, de 28 de janeiro de 1808. Consolidava-se, nesse momento, uma nova mentalidade que serviria como justificativa para elevar a colônia à condição de Reino Unido, o que aconteceu com a Carta de Lei de 1815.

A publicação do Decreto de 21 de maio de 1821 consagrou o término de algumas desapropriações despóticas e injustas em território brasileiro, ficando conhecido como o primeiro documento legislado a respeito da proibição ao confisco: “Prohíbe tomar-se a qualquer, coisa alguma contra a sua vontade, e sem indemnização”.³⁸

II, XL). Contudo, alguns alvarás tinham validade duradoura, adquirindo inclusive força de lei. SEELAENDER, Airtón Lisle Cerqueira Leite. **A Polícia e o Rei-Legislator**. p. 103.

³⁷ É impossível olvidar a influência das Ordenações Reais no direito brasileiro, especialmente das Ordenações Filipinas, que foram promulgadas em 1603 e permaneceram vigentes nos domínios brasileiros até a publicação do Código Civil, em 1916.

³⁸ “Sendo uma das principaes bases do pacto social entre os homens a segurança de seus bens; e Constando-me que com horrenda infração do Sagrado Direito de Propriedade se commetem os attentados de tomar-se, a pretexto de necessidades do Estado, e Real Fazenda, effeitos de particulares contra a vontade destes, e muitas vezes para se locupletarem aquelles, que os mandam violentamente tomar; e levando sua atrocidade a ponto de negar-se qualquer título para poder requerer a devida indemnização: Determino que da data deste em diante, a ninguém possa tomar-se contra sua vontade coisa alguma de que for possuidor, ou proprietário; sejam quaesquer que forem as necessidades do Estado, sem que primeiro de commum accordo se ajuste o preço, que lhe deve por a Real Fazenda ser pago no momento da entrega; e porque pode acontecer que alguma vez falem meios proporcionaes a tão promptos pagamentos: Ordeno, nesse caso, que ao vendedor se entregue Título aparelhado para em tempo competen-

Diante de um cenário contaminado por ideais liberais³⁹ oriundas da Europa, foi promulgada a independência do Brasil, em 1822, como prenúncio da outorga da Constituição Imperial em 1824, a primeira da história brasileira. Ficou evidente, no entanto, que o rompimento político do Brasil com Portugal somente consagrou o início da dependência econômica junto à Inglaterra.

Elaborada com vistas aos interesses do Imperador do Primeiro Reinado, a primitiva Carta não se arredou do círculo doutrinário das influências francesas no campo teórico, pouco inovando em matéria fiscal.⁴⁰ Foi a única Constituição no mundo, segundo afirma PAULO BONAVIDES, que perfilhou a repartição “tetradimensional” de Poderes,⁴¹ instituindo o chamado Poder Moderador.⁴²

O fenômeno de intensificação da atividade tributária sobreveio com a abdicação de Dom Pedro I, durante o período regencial, quando se consolidou no Brasil o chamado Estado Fiscal.⁴³ A edição do Ato

te haver sua indemnização, quando elle sem constringimento consinta em lhe ser tirada a cousa necessária ao Estado, e aceite aquele modo de pagamento. Os que o contrário fizerem, incorrerão na pena do dobro do valor a beneficio dos offendidos. O Conde dos Arcos, do Conselho de Sua Magestade, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios do Reino do Brazil, e Estrangeiros, o tenha assim entendido, e o faça executar com os despachos necessários. Palácio do Rio de Janeiro em 21 de Maio de 1821. Com a Rubrica do Príncipe Regente”.

³⁹ A conjuntura favoreceu a edição do Decreto de 23 de maio de 1821, assinado pelo Príncipe Regente, ordenando providências para garantia da liberdade individual, cujo teor dispunha, dentre outras ordenações: “Hei por bem excitar, por a maneira mais efficaz e rigorosa, a observancia da sobre mencionada legislação, ampliando-a, e ordenando, como por este Decreto Ordeno, que desde a sua data em diante nenhuma pessoa livre no Brazil possa jamais ser presa sem ordem por escripto do Juiz, ou Magistrado Criminal do territorio, excepto sómente o caso de flagrante delicto, em que qualquer do povo deve prender o delinquente”. BRASIL. **Decreto de 21 de maio de 1821**. Prohibe tomar-se a qualquer, cousa alguma contra a sua vontade, e sem indemnização. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 14/12/2010.

⁴⁰ Dignos de destaque o art. 15, X, e o art. 179, XV, da Constituição de 1824, que dispunham, respectivamente, sobre a atribuição da Assembleia Geral para fixar anualmente as despesas e repartir contribuições, e sobre a generalidade de contribuintes para arcarem com as despesas do estado: “Art. 15. E’ da attribuição da Assembléa Geral X. Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa”; “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brazileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...] XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

⁴¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 329.

⁴² “Art. 10. Os Poderes políticos reconhecidos pela Constituição do Império do Brasil são quatro: o Poder Legislativo, o Poder Moderador, o Poder Executivo e o Poder Judicial”; e “Art. 98. O Poder Moderador é a chave de toda a organização Política, e é delegado privativamente ao Imperador, como Chefe Supremo da Nação, e seu Primeiro Representante, para que incessantemente vele sobre a manutenção da Independencia, equilibrio, e harmonia dos mais Poderes Politicos”. BRASIL. **Constituição Política do Império do Brazil de 25 de março de 1824**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14/12/2010.

⁴³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. p. 79.

Adicional de 1834, que introduziu modificações na Constituição, promoveu a transferência de parte das competências tributárias para as Câmaras Municipais, consagrando uma fórmula incipiente de repartição federativa, à custa do enfraquecimento do poder central. Nasceram os impostos de indústrias e profissões, do selo, sobre os vencimentos, sobre exportação, as loterias etc.⁴⁴

A preocupação do legislador constituinte em prever instrumentos de contenção ou limitativos do poder de tributar ficou evidenciada no primeiro texto constitucional, com a garantia ao direito de propriedade, prevista em seu art. 179.⁴⁵ O mesmo dispositivo, em seu inciso XX, vedava expressamente o *confisco* de bens: “Nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Por tanto não haverá em caso algum *confiscação* de bens, nem a infamia do Réo se transmittirá aos parentes em qualquer gráo, que seja”. Ademais, estatuiu o inciso XV: “Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Refletia-se, assim, já na primeira Constituição do Brasil, a repugnância ao confisco.

Com a chegada do Segundo Reinado, em 1840, após o golpe da maioria perpetrado nos interesses de Dom Pedro II, acentuou-se o impacto da tributação. Diante da necessidade de novos recursos para conter as despesas oriundas da Guerra do Paraguai, diversos tributos foram criados e majorados, sobretudo as exações influenciadas pela abolição da escravatura e proibição definitiva do tráfico negreiro ao Brasil, pois também eram comuns os impostos e percentagens sobre a propriedade de escravos.

Não havia ao fim do Período Imperial sequer um esboço de sistema tributário no Brasil, mantendo-se a política fiscal preocupada apenas em favorecer e garantir os interesses das elites econômicas. Como inexistia uma distribuição adequada dos recursos entre o Império, as Províncias e as Vilas, episódios de bitributação e tri-tributação foram observados em razão de dissidências.⁴⁶

Apareceram no Brasil, em meados do século XIX, os primeiros escritos sobre Finanças, que, curiosamente, assumiram um caráter claramente jurídico, contrastando com a orientação econômica européia.⁴⁷

⁴⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 83.

⁴⁵ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. (...)”.

⁴⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. p. 100.

⁴⁷ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 23.

Dentre os textos normativos da época, é possível destacar a Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que tratou da fixação de despesas e orçamento de receitas para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845.

1.5 AS PRIMEIRAS CONSTITUIÇÕES REPUBLICANAS

Na esteira da abolição da escravatura, com profundas consequências para a economia do Estado – quase a ponto de desorganizá-la por completo – abriu-se espaço para a implantação do ideário republicano. Os militares passaram a exigir, impulsionados por parcela da classe dominante, maior participação no Governo depois da Guerra do Paraguai. Em 15 de novembro de 1889, após o ato de deposição do Imperador, os militares tomaram conta do poder, declarando a proclamação República, que iniciou um novo período da história brasileira.⁴⁸

Na oportunidade, foi editado o Decreto nº 01, de 15 de novembro de 1889, mudando o nome do país e afirmando o sistema federativo. Segundo UBALDO CESAR BALTHAZAR, o Decreto concebido por Rui Barbosa instituiu as diretrizes do modelo que seria adotado pela Constituição republicana, estabelecendo que as Províncias, então subordinadas ao Poder Central, passariam a ser denominadas de “Estados federativos”, partícipes dos “Estados Unidos do Brasil”.⁴⁹

Com a promulgação da Constituição de 1891, em 24 de fevereiro de 1891, inspirada na Constituição dos Estados Unidos da América, o Brasil acabou definitivamente repartido. Consolidou-se o federalismo com a instalação de um rigoroso modelo de tributação, a partir da taxativa distribuição de receitas entre União e Estados. Além disso, embora não contemplando os Municípios na discriminação de rendas, o texto constitucional consagrou o princípio da autonomia municipal, prescrevendo em seu art. 68: “Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse”.

⁴⁸ Conforme destaca SEBASTIÃO JOSÉ ROQUE, diante de ideais republicanos que inflamaram todo o país, queriam os acadêmicos “que fosse a república como o trunfo das idéias liberais e iluministas da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão e representassem a democracia do Brasil. No entanto, viram uma república imposta pela força das baionetas, com prisões abarrotadas, a imprensa amordaçada, e a negação de todos os princípios expressos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”. ROQUE, Sebastião José. **História do Direito**. São Paulo: Ícone, 2007. p. 281.

⁴⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. p. 104.

Oportuna a advertência de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, lembrando que o art. 12 da Constituição aceitava a bitributação jurídica, pois “admitia que a União ou os Estados criassem, cumulativamente ou não, outros tributos, permitindo, pois, o mal da superposição dos tributos centrais e regionais no campo concorrente”.⁵⁰

Em 1922, com a edição da Lei de Orçamento nº 4625, nasceu o que se rotulou de “imposto sobre a renda”, oriundo de um cenário de crise econômica, agravada pela Primeira Guerra Mundial.

Não havia durante a vigência da Constituição de 1891 qualquer dispositivo expresso vedando o confisco em matéria tributária, mas não há dúvidas que o texto constitucional proibia o efeito confiscatório fiscal, seja em razão do regime republicano de governo, sejam pelas prescrições dos princípios da estrita legalidade tributária, da igualdade, da garantia de que a pena não passará da pessoa do criminoso e da proteção ao direito de propriedade.⁵¹

A chamada República Velha caracterizou-se pela política “café com leite”, organizada a partir das oligarquias paulistas e mineiras, e representou um firme avanço do sistema tributário no Brasil. Todavia, teve o seu fim decretado justamente a partir das crescentes crises do café, somadas ao subconsumo no mercado e ao *crack* da bolsa de Nova Iorque, que trouxeram dúvidas quanto aos rumos das políticas dos governadores e fizeram irromper a Revolução de 1930.⁵²

Durante a “Era Vargas” (1930-1945), intervalo de usurpação do poder na história do Brasil, foi aprovada nova Constituição em 1934, inspirada no modelo de *Weimar*, fazendo brotar no país o modelo de Estado social alemão, atado politicamente às figuras democráticas, em que a sociedade e o homem são os valores supremos.⁵³ Embora mais avançada do que a Constituição de 1891 no que tange à discriminação das receitas tributárias, a Carta de 1934 manteve diversos equívocos, representando, nos dizeres de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, outra “oportunidade frustrada” para a melhoria do sistema fiscal.⁵⁴ Apesar disso, pela primeira vez os Municípios acabaram contemplados com impostos privativos e bem definidos, ficando para trás a dependência financeira em relação aos Estados-membros.

⁵⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 70.

⁵¹ CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. pp. 58-59.

⁵² CICCIO, Cláudio de. **História do Pensamento Jurídico** [...]. pp. 439-444.

⁵³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 334.

⁵⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 72.

A Constituição Federal de 1934 consignou expressamente um conceito de bitributação, proibindo a duplicidade de impostos idênticos entre União e Estados-membros. Além disso, tratou de modo genérico sobre o confisco, cuja previsão havia sido excluída da redação da primeira Constituição republicana, prevendo em seu art. 113, § 29: “Não haverá pena de banimento, morte, confisco ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra com país estrangeiro”.⁵⁵

Com a outorga da Constituição de 1937, fruto de golpe militar perpetrado por Getúlio Vargas, decretando o fechamento do Congresso, irrompeu a instauração do Estado Novo. A caracterização da “Ditadura Estadonovista”, instituída pela Carta Polaca, delegou poderes supremos ao Poder Executivo e acentuou o sentimento nacionalista, mas pouco inovou em matéria tributária, mantendo as linhas gerais do sistema de 1934 e adotando certas medidas de “racionalização”.⁵⁶ De notar que a Carta de 1937 novamente retirou o termo confisco da redação constitucional, apesar de assegurar alguns direitos e garantias fundamentais, inclusive o direito de propriedade.

1.6 A CARTA DE 1946 E A CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Com a queda da ditadura de Getúlio Vargas foram realizadas as eleições presidenciais, abrindo-se caminho para uma nova Constituição em 1946. Em visível contraste com a Constituição republicana de 1891, “impregnada de forte espírito nacionalista e ciosa das prerrogativas estaduais”, a Carta de 1946, segundo ALIOMAR BALEEIRO, “era predominantemente simpática às reivindicações municipais”.⁵⁷

⁵⁵ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010. Interessante notar que a Constituição de 1934 dispunha expressamente: “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (art. 185).

⁵⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 72.

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. p. 360. Segundo PAULO CASTILHO, com a importante participação de Aliomar Baleeiro, Relator da Comissão de Discriminação de Rendas, a Constituição de 1946 começou a esboçar um sistema Tributário para o Brasil, baseado, segundo suas próprias palavras, no “fortalecimento financeiro e político dos Municípios e maior justiça fiscal para todos”. CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. p. 60.

O sistema tributário brasileiro,⁵⁸ nesse momento, sofreu sensível modificação qualitativa, principalmente no que tange à discriminação das receitas tributárias. O modelo reestruturado de sistema tributário nacional estava fundado em três premissas básicas: a coexistência de três sistemas tributários autônomos (União, Estados-membros e Municípios); a adoção de uma classificação jurídica dos impostos; e a autonomia financeira das três entidades políticas da Federação.⁵⁹

Em paralelo, a Constituição de 1946 buscou resolver dificuldades locais das Finanças, concedendo instrumentos aos Municípios para o fortalecimento do Erário. Entretanto, as receitas comunais eram ainda insatisfatórias, mormente para enfrentar as crescentes despesas públicas que decorriam da realização de obras necessárias ao integral desenvolvimento dos municípios.

A Constituição de 1946 novamente trouxe expressa a proibição de confisco, dispondo em seu art. 141, § 31: “Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica”.⁶⁰

Além disso, o texto constitucional introduziu no sistema tributário do Brasil o princípio da “capacidade contributiva”, com expressa previsão em seu art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Conforme observação de ALIOMAR BALEEIRO, mais de 90% dos constituintes eram pessoalmente proprietários ou vinculados à propriedade por seus parentes próximos. Logo, “desse corpo coletivo jamais poderia brotar texto oposto à propriedade ou propenso ao confisco sob a forma fiscal”.⁶¹

⁵⁸ Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, não obstante a palavra *sistema* significasse, originalmente, reunião ou conjunto, modernamente significa o *conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes*. No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra *sistema* em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 253.

⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 74.

⁶⁰ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 213-4.

Durante a vigência da Carta de 1946 foi promovida a maior e mais profunda reforma tributária empreendida na história brasileira, ocorrida em 1965. Nessa época, a arrecadação do imposto sobre renda representava 18% do total da arrecadação dos impostos praticados no país, porém somente alcançava 10% da população.⁶² Mesmo com a constitucionalização do postulado da capacidade contributiva, permaneceu grande a insatisfação com as injustiças fiscais, que perduravam em razão dos impostos indiretos.

O cenário de inflação elevadíssima e o desenvolvimento econômico desequilibrado agravavam cada vez mais o déficit orçamentário, irrompendo, em 1963 e 1964, as crises políticas e econômicas que formaram o ambiente favorável às reformas. O sistema tributário, assim, necessitava de reparos profundos visando à obtenção de instrumentos mais poderosos para orientar e disciplinar a economia brasileira.

De acordo com BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, em 1964, examinando o sistema tributário da Constituição em vigor, “sentia-se a necessidade de sua racionalização e de um melhor aproveitamento econômico dos impostos”.⁶³ Nesse momento, ALFREDO AUGUSTO BECKER alertava para o “fenômeno patológico-tributário”, sustentando que um jurista qualquer que buscasse analisar e compreender o então sistema tributário dar-se-ia conta de estar circulando “nos corredores dum manicômio jurídico-tributário”.⁶⁴

O sistema fiscal existente apresentava-se deficiente: a tributação ampla e sem qualquer sentido ou fundamento econômico; a discriminação de rendas pautada em critérios meramente jurídicos de divisão dos impostos, sem qualquer consideração econômica; o imposto de exportação desapegado de sua função como instrumento de política monetária e cambial; diversos impostos com incidência cumulativa, prejudicando a produção e o comércio; o crescente número de leis e obrigações acessórias casuísticas e desnecessárias; parte considerável da arrecadação federal vinculada a finalidades específicas etc.⁶⁵

Somente com a Reforma de 1965, empreendida logo depois do golpe de Estado ocorrido em 1964, ficou visível a preocupação econômica dos governantes com o sistema tributário brasileiro. Até então, efeitos econômicos de atos, fatos ou negócios jurídicos praticados pelos

⁶² ZAVARIZI, Índio Jorge. **A fiscalidade no Brasil República**. In BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. p. 137.

⁶³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 75.

⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, Marcial Pons, 2007. p. 7.

⁶⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. pp. 75-6.

contribuintes “não possuíam relevância para qualificar a hipótese de incidência dos tributos”.⁶⁶

A conjuntura desenvolvimentista instalada a partir da ditadura militar, consagrando o chamado “milagre brasileiro”, demarcou um período de grandes obras e investimentos no Brasil, com intensa repercussão nos cofres públicos. Como alternativa, buscou-se a diminuição do déficit financeiro com o incremento das receitas tributárias, o que deflagrou definitivamente o início da reforma tributária, realizada em três etapas distintas.⁶⁷

A primeira etapa teve a finalidade de implementar medidas emergenciais e eliminar entraves ao bom funcionamento do sistema tributário. Buscou-se, basicamente, estabelecer uma afinidade maior entre o Direito e a Economia, cujo primeiro passo consolidou-se com a Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, objetivando potencializar a captação de recursos não-tributários aos cofres públicos. O escopo da etapa seguinte foi de promover melhorias na arrecadação tributária, mediante aprovação e revisão de leis fiscais da União, com a reformulação e simplificação de vários tributos. A terceira etapa, por fim, constituiu-se na reforma tributária propriamente dita, mediante a criação de uma comissão especial, composta por juristas e técnicos de renome nacional, como Rubens Gomes de Sousa, com a incumbência de elaborar um projeto de reforma constitucional propondo a nova discriminação de rendas.⁶⁸

Como resultado, depois de um ano de discussões, aprovou-se o projeto de Emenda Constitucional nº 18, em 01 de dezembro de 1965, composta de 27 artigos, distribuídos em 06 capítulos. Em suas linhas principais, tratou-se de uma reforma tributária ampla e, sobremaneira, preocupada com as desigualdades econômicas das diversas regiões do país. Conforme ALIOMAR BALEEIRO, que chamou de “eterno problema econômico” o distanciamento entre o sistema tributário e o princípio da capacidade contributiva, ainda predominavam “tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva”.⁶⁹

⁶⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. pp. 132-4.

⁶⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. pp. 76-81.

⁶⁸ De acordo com o então relatório da comissão especial de reforma tributária, firmado por Rubens Gomes de Sousa, a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais: “a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas”; a “a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional” (*Primeiro Relatório*, item 1/4). MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 78.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 310. Em análise da crítica imposta ao sistema tributário brasileiro, a lição de RUBENS GOMES DE SOUSA: “O sistema tributário de qualquer país deve, antes de mais nada, corresponder às suas condições econômicas e sociais, e ser adaptado às suas instituições políticas e ao seu regime jurídico

Dois grandes inovações foram concretizadas pela Emenda Constitucional nº 18 no sistema tributário. Primeiramente, a adoção de impostos denominados sob o prisma econômico, acabando com a partilha de impostos elaborada com critério nominalístico-jurídico, ou seja, fazendo os impostos apenas se diferenciarem pela roupagem jurídica, mas não pelo conteúdo econômico.⁷⁰ Num segundo passo, a concepção do sistema tributário no plano nacional, colocando fim ao sistema anterior e histórico, baseado na coexistência de três sistemas tributários autônomos (federal, estadual e municipal).⁷¹

Com a Emenda Constitucional nº 18, as competências tributárias foram totalmente redesenhadas; os impostos ficaram concentrados na competência da União; a arrecadação foi distribuída entre os entes da federação; reestruturou-se a hierarquia dos atos normativos tributários; consagrou-se a divisão tripartida dos tributos; delineou-se rigidamente uma definição de taxa. Paralelamente, o texto da emenda afirmou os princípios da tributação, posteriormente incorporados ao direito constitucional (legalidade, anualidade, imunidades, proibição às limitações ao tráfego, proibição de instituição de taxas com bases de cálculo idênticas às dos impostos).

Na esteira da reforma tributária, as tratativas sobre a codificação do direito tributário foram retomadas, a partir da revisão do projeto de Rubens Gomes de Sousa, paralisado no Congresso Nacional. Promulgado em 25 de outubro de 1966,⁷² o Código Tributário Nacional⁷³ nasceu

geral. O sistema brasileiro corresponde a esses requisitos, mesmo porque, como vimos, é um produto da evolução histórica, e além disso, como vem se mantendo em suas linhas gerais desde 1891, já faz parte das tradições econômicas, políticas e jurídicas do país. (...) A delimitação das competências tributárias é um imperativo do regime federal; e os inconvenientes que se apontam no sistema brasileiro são antes de ordem econômica que jurídica; nessas condições, os defeitos do sistema tendem a ser corrigidos automaticamente pelo próprio progresso econômico do país e pelo fortalecimento de sua economia”. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET [COORD.]; obra póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. pp. 188-9.

⁷⁰ Neste sistema anterior (nominalístico-jurídico), conforme BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, havia mais impostos do que o número de fatos econômicos aptos a servirem de base tributária, originando, naturalmente, vários tributos economicamente iguais embora juridicamente diferentes. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 78.

⁷¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. pp. 78-9.

⁷² Embora a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que instituiu o atual [1965] sistema tributário nacional, tenha se referido a *lei complementar*, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi promulgada como *ordinária*, com o caráter de lei complementar da época (Constituição Federal de 1946, art. 5º, XV, *b*: norma geral de direito financeiro). MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 81.

⁷³ Adaptado à Emenda Constitucional nº 18, de 1965, o projeto de codificação foi encaminhado ao Congresso Nacional, onde recebeu o nº 13/1966. Assim, “a denominação do projeto, para efeito de tramitação legislativa especial, foi com a seguinte expressão: ‘dispõe sobre o sistema

em fase convulsiva da vida brasileira,⁷⁴ porém clamado por diferentes interesses da sociedade, como a unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes e a eficiência da Administração. Todos os inconvenientes seriam minorados, segundo RUBENS GOMES DE SOUSA, “se existisse uma lei que fixasse determinados princípios gerais, a serem obrigatoriamente observados pelas leis tributárias federais, estaduais e municipais”.⁷⁵

Muito elogiado em sua essência, o Código Tributário Nacional, dividiu-se em dois grandes Livros: *Sistema Tributário Nacional* e *Normas Gerais de Direito Tributário*. Com a definição de “tributo” e de outros conceitos, o compêndio esclareceu o que se encontrava implícito na Constituição, mas que teria sido “deformado por algumas decisões dos tribunais e até pelos legisladores ordinários”.⁷⁶

1.7 A CONSTITUIÇÃO DE 1967 E A EMENDA DE 1969

Durante o período militar, com os atos institucionais revolvendo a estrutura do país, quedou a autoridade da Constituição de 1946 – um arremedo que valia enquanto não incomodasse o poder estabelecido.

tributário nacional...’. E assim foi votado e promulgado, como lei ordinária – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 –, passando a denominar-se *código tributário nacional* somente mais tarde, com o advento do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967 (art. 7º)”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 81.

⁷⁴ Mas, afinal, seria oportuno empreender a codificação do sistema tributário nesta fase convulsiva da vida brasileira? ALIOMAR BALEEIRO assim responde: “O ideal seria que os Códigos se escrevessem, fossem meditados, discutidos e afinal promulgados em momentos mais tranquilos, quando a nação, em hora de inspiração jurídica, buscasse eleger serenamente seus destinos. Codificações pressupõem a serenidade, o equilíbrio, a moderação de cabeças frias, faro da atmosfera emocional do país e não menos fora de influências que pesam sobre o Estado e contaminam seus órgãos de deliberação política. (...) apesar de tudo, é oportuno o momento para atacar-se obra de tal envergadura e merecedora de melhor clima político e parlamentar”. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. pp. 14-5.

⁷⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. p. 190. RUBENS GOMES DE SOUSA, poucos anos depois da promulgação do Código Tributário Nacional, acenava com a necessidade de reformas: “(...) a experiência adquirida no período de cinco anos de vigência do Código já está, cremos, a indicar a necessidade de uma revisão. Alguns defeitos são de nascença (...); mas outros se revelaram, seja porque a lei ao funcionar não tenha correspondido ao pensamento do legislador, seja pela menor capacidade ou felicidade do legislador ao expressar seu pensamento”. SOUSA, Rubens Gomes de. **Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de [ORG.]. **Interpretação no Direito Tributário**: aulas e debates do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. p. 362.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 22.

Decidiu-se, assim, elaborar uma nova Constituição em 1967, incorporando-se em seu texto os atos institucionais e a lei de imprensa, que instalaram a censura e o controle dos veículos de comunicação. Como aduz FLÁVIA CASTRO, a Carta de 1967 “era nada mais que a de 1946, com a retirada dos pontos democráticos”.⁷⁷

A Constituição Federal de 1967 pouco se distanciou do modelo de tributação implantado pela Emenda Constitucional nº 18, não operando modificações substanciais na discriminação das rendas. Foram apenas introduzidas alterações pequenas e definidos novos princípios, como o da competência residual da União.

Manteve-se no texto constitucional de 1967 a expressa proibição ao confisco, como definido em seu art. 150, § 11: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”.⁷⁸

Com a decretação do Ato Institucional nº 5, instalou-se no país uma era de totalitarismo jamais presenciada em toda a história, com a atribuição de poderes indiscriminados ao Presidente da República, inclusive para a decretação de confisco de bens.⁷⁹ A evidente vocação legiferante percebida no curso do período militar fez que surgissem onze atos institucionais, que culminaram na elaboração da Emenda nº 1 na Constituição de 1967, anunciada a título de propaganda política como a “Constituição de 1969”. Nesse período, o Brasil viveu seus anos mais sombrios durante o governo de Médici.

Ao contrário da Constituição de 1967, o texto da Emenda nº 1, de 1969, introduziu modificações relevantes no sistema tributário, sobretudo com a inauguração do “sistema tributário nacional”. Dentre as disposições mais destacadas, dispôs o texto da emenda: as espécies tributárias

⁷⁷ CASTRO, Flávia Lages de. **História do Direito Geral e Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 544.

⁷⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 15 de março de 1967**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

⁷⁹ Segundo apontamentos de FLÁVIA CASTRO, que na vigência do Ato Institucional nº 5, mesmo a questão da propriedade não estava livre do poder presidencial, dotado de autoridade para decretar o confisco de bens: “Art. 8º O Presidente da República poderá, após investigação, decretar o confisco de bens de todos quantos tenham enriquecido, ilicitamente, no exercício de cargo ou função pública, inclusive de autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, sem prejuízo das sanções penais cabíveis”. CASTRO, Flávia Lages de. **História do Direito Geral e Brasil**. p. 550.

seriam impostos, taxas e contribuições, cabendo à União as demais contribuições e empréstimos compulsórios; caberia à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência tributária e regular as limitações ao poder de tributar; a instituição de taxa não poderia tomar como base de cálculo àquelas próprias de impostos; foram estabelecidas limitações de competência em matéria tributária; vedou-se à União instituir tributos não uniformes em todo o território nacional; autorizou-se a concessão de isenções heterônomas atendendo a interesses relevantes; adotou-se como regra geral o princípio da anterioridade tributária.⁸⁰

Esse modelo mais harmônico do sistema fiscal manteve a regra de vedação ao confisco no art. 155, § 11, da Emenda de 1969: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva, no termos que a lei determinar. Esta disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprêgo na Administração Pública, direta ou indireta”.⁸¹ A Constituição de 1969, tal como aconteceu com a Constituição de 1946, refletiu sua repulsa ao efeito de confisco, “não só quando se reveste do caráter de pena” (...), “mas quando se disfarça em desapropriações com pagamento em títulos, como praticaram na Europa na política de nacionalização e o regime ditatorial ensaiara no próprio Brasil”.⁸² Logo, restava impossível querer atribuir ao texto constitucional o intento de tolerar a ideia de confisco em matéria de tributação.

A despeito de dúvidas suscitadas quanto à sobrevivência do Código Tributário Nacional ao advento da Constituição de 1967,⁸³ em razão de haver sido instituído por legislação ordinária, enquanto o texto

⁸⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 83.

⁸¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010. Estranhamente, com publicação da Emenda Constitucional nº 11, de 1978, que introduziu modificações do texto constitucional, houve a supressão do termo confisco no § 11, do art. 155, que passou a vigorar com a seguinte redação: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação penal aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento no exercício de função pública”.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 214.

⁸³ Dispunha o art. 53, da Constituição de 1967: “As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias”. Com a mesma redação, manteve-se o enunciado do art. 50, da Constituição de 1969: “As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias”.

constitucional exigia lei complementar para dispor sobre normas gerais, sustenta ALIOMAR BALEEIRO que “essa distinção não existia na Constituição de 1946, nem a introduziu a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que aliás se refere a leis complementares”. Portanto, conclui que o Código Tributário Nacional “é um complexo de normas gerais segundo o Direito da época e permanece eficaz”.⁸⁴

1.8 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Com o ressurgimento e a intensificação das forças populares e democráticas, o governo militar não conseguiu evitar o processo de redemocratização do Brasil. Após eleição indireta, Tancredo Neves é escolhido para Presidente da República, mas falece antes mesmo de tomar posse, assumindo o seu vice-presidente, José Sarney. Em 1987, com a instalação da Assembleia Nacional Constituinte, deu-se o passo que faltava para a mudança de rumos no país. Promulgada em 05 de outubro de 1988, nasceu a Constituição da República Federativa do Brasil, definitivamente idealizada para ser a última a história do país.⁸⁵

Objeto de inúmeras virtudes, a Constituição Federal de 1988 também foi alvo de críticas, sobretudo pela maneira demasiadamente minuciosa e repleta de casuísmos como foi pensada, provocando entraves somente superáveis com o manejo das incômodas emendas constitucionais. Por certo, esse caráter enciclopédico e detalhado da “Constituição Cidadã”, conforme alcunha de Ulisses Guimarães, foi proveniente do temor justificado de retorno ao arbítrio e pelas recentes lembranças do legislador constituinte.

ALUISIO GAVAZZONI relembra o célebre discurso, na época, do então Ministro do Supremo Tribunal Federal, Moreira Alves, durante a sessão solene do Parlamento Constituinte de 1987: “De há muito, po-

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. pp. 39-40.

⁸⁵ O cenário da tributação até o período da redemocratização é emblematicamente retratado por modo por ALFREDO AUGUSTO BECKER, por meio do que chamou “Carnaval Tributário”: “Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos que foram mascarados de ‘empréstimos’ é tão grande que forma um bloco carnavalesco: ‘Unidos da Vila Federal’. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os ‘abre-alas’. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: ‘Fraude contra o Contribuinte’”. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 14.

rém, feneceram os ideais de Constituição perfeita e perpétua. Como adverte DUGUIT, a eterna quimera dos homens é procurar inserir nas Constituições a perfeição que eles não têm”.⁸⁶

A Constituição atual é base de todo o direito público brasileiro, notadamente do direito tributário. Se realmente existe algum ramo do direito constitucional que merece tratamento autônomo, sem dúvida é o concernente aos tributos. Poucas são as Constituições do mundo que não ditam normas explícitas sobre matéria de tributação, sendo a do Hawái, talvez, o único exemplo de omissão.⁸⁷

O sistema tributário consagrado nos dispositivos constitucionais regula pormenorizadamente a matéria fiscal, mantendo íntima relação com todos os demais princípios e direitos fundamentais da Constituição (em especial, as garantias de propriedade e de liberdade). De acordo com HUMBERTO ÁVILA, “os *princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien)*, que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade”.⁸⁸

Em seu Título VI, no Capítulo I, o texto da Constituição dedicou dezoito artigos para tratar do Sistema Tributário Nacional, embora abrangendo de maneira equivocada a Seção VI, que versa a respeito da repartição das receitas tributárias, pois deveria constar no Capítulo II, que cuida das “Finanças Públicas”.⁸⁹

A doutrina costuma diferenciar as expressões *sistema* jurídico e *ordenamento* jurídico. O ordenamento jurídico seria representado pelo texto bruto, enunciando prescrições emanadas de fontes de produção do Direito. O ordenamento é a matéria prima a ser *sistematizada* pelo cientista do Direito, mediante esforços de organização e interpretação. De acordo com estes padrões, o direito positivo não alcançaria o *status* de sistema, reservado ao campo científico.⁹⁰

⁸⁶ Pode dizer-se, segundo ALUISIO GAVAZZONI, generalizando a lúcida observação de Rui Barbosa nos primórdios da República, que o indispensável é uma Constituição sensata, sólida, praticável, política nos seus próprios defeitos, evolutiva nas suas insuficiências naturais, humana nas suas contradições inevitáveis. p. 129. GAVAZZONI, Aluisio. **História do Direito**: Dos sumérios até a nossa era. 2. ed. atual. e aum. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 129.

⁸⁷ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**; tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDU, 1976. pp. 04-5

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 21.

⁸⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 328.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 177-8. O conceito de sistema tributário, pondera NOGUEIRA, “exige certa coordena-

LOURIVAL VILANOVA sustenta que o Direito, como experiência, tomado em sua totalidade integrada de sentido, corresponde a um sistema *prescritivo* que insere dentro dessa experiência a teoria científica dogmática, que é um sistema.⁹¹ O direito positivo não é um *sistema científico*, uma vez que não segue as leis lógicas da não-contradição. Assim como um sistema teórico (ou descritivo) não pode abrigar as proposições descritivas e as proposições prescritivas, ou seja, os *juízos do ser* e os *juízos do dever ser*, o direito positivo não pode acolher as normas e as leis teóricas.⁹²

Apesar disso, o Sistema Tributário Nacional constitucionalmente estruturado constitui uma clara mensagem de direitos do contribuinte contra a excessiva carga fiscal da Federação tripartida que é o Brasil, único país do mundo a outorgar constitucionalmente as competências impositivas aos municípios.⁹³ Consciente da elevada oneração tributária, o legislador constituinte optou por um sistema *rígido*,⁹⁴ pelo qual o contribuinte a nada se obriga se não constar em lei e tudo pode o Fisco quando estiver previsto.

Foram conservados na redação da Carta de 1988 os postulados gerais de tributação presentes nas Constituições anteriores, contudo outros, anteriormente implícitos, acabaram incluídos. Manteve-se também no texto constitucional a sistemática tradicional de discriminação das receitas tributárias, que sofreram modificações sem grande profun-

ção dos diferentes tributos entre si, com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 37.

⁹¹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 130.

⁹² VILANOVA, Lourival. **As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. p. 156.

⁹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva [COORD.]. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 11.

⁹⁴ Por *rigidez*, FERRAJOLI destaca que “não é, em si, uma garantia, mas sim uma característica estrutural da Constituição, ligada à sua posição no topo da hierarquia das normas”. Não se trata, assim, de uma garantia constitucional: “Normalmente, esta expressão alude a ‘rigidez’ da Constituição, ou seja, o fato de que os princípios, direitos e instituições que esta prevê somente podem ser modificados através de procedimentos de revisão estabelecidos, e o controle jurisdicional de inconstitucionalidade de leis ordinárias que a contradigam. Em realidade, trata-se de uma noção completa que aqui compreende várias noções diferentes. Por um lado, a rigidez, que é um dos traços distintivos das normas constitucionais; por outro, o conjunto completo e articulado de suas garantias, que por sua vez requerem ser diferenciadas e analisadas” [tradução livre].⁹⁴ FERRAJOLI, Luigi. **Democracia Constitucional y Derechos Fundamentales. La Rigidez de la Constitución y sus Garantías**. In: FERRAJOLI, Luigi; MORESO, José Juan; ATIENZA, Manuel. **La teoría del derecho en El paradigma constitucional**. 2. ed. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009. p. 91.

didade.⁹⁵ Além disso, ocupou-se a Constituição da classificação dos tributos (os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais de competência da União foram alçados ao *status* constitucional), das limitações ao poder de tributar e da repartição das receitas tributárias. Por derradeiro, diferentemente do modelo da maioria dos países, o texto fundamental tratou de estabelecer, conforme lembra REGINA HELENA COSTA, as regras-matrizes de incidência tributária.⁹⁶

Pela primeira vez na história do direito tributário brasileiro, a Constituição de 1988, de forma explícita, previu a vedação à utilização *de tributos* com efeito de confisco, prescrevendo em seu art. 150, IV: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); IV – utilizar tributo com efeito de confisco”. Na hipótese, em oposição às previsões constitucionais anteriores, a enunciado foi especificamente dirigido aos tributos, fulminando qualquer iniciativa de interpretação que levasse à objeção do princípio.

Na esteira do princípio de continuidade e recepção das normas anteriores compatíveis, o Código Tributário Nacional sobreviveu ao advento da Constituição Federal de 1988. Em verdade, conforme nota MISABEL DERZI, perderam a validade todos aqueles dispositivos do código que contrariaram as inovações introduzidas no sistema constitucional tributário,⁹⁷ “quer sejam regras de competência, quer sejam regras de distribuição de receita ou princípios gerais”.⁹⁸

⁹⁵ A discriminação das receitas tributárias dos impostos na Constituição de 1988 ficou a cargo dos artigos 153, 155 e 156, além do artigo 147, com a previsão da competência cumulativa: “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; (...). 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. (...). 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”.

⁹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 34.

⁹⁷ Conforme GERALDO TALIBA, a respeito do uso das terminologias “direito *tributário* constitucional” ou “direito *constitucional* tributário”: “(...) fica unânime a tomada de posição no sentido de que só é científico falar em ‘sistema constitucional tributário’. É sempre sistema constitucional, qualificado, adjetivado pela palavra tributário, exatamente para mostrar que reduzi-

Com o tempo, algumas modificações foram empreendidas por meio das emendas constitucionais no sistema tributário nacional, que, desde o início, recebeu críticas pelo fato de mostrar-se complicado e injusto, com um grande número de impostos indiretos, contribuindo para o estabelecimento de uma verdadeira guerra fiscal entre os diferentes Estados-membros.⁹⁹

Logo o sistema começou a apresentar rachaduras, justificando a introdução de micro-reformas nos seus dispositivos: o tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte; o alcance das contribuições sobre as importações; a criação da anterioridade mitigada ou princípio da noventena; a ampliação da imunidade do imposto rural sobre as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel; a faculdade conferida aos Municípios para cobrar o imposto rural sobre a terra; as inovações respeitantes ao imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, a seletividade do imposto sobre a propriedade de veículos automotores etc.

Manifestações por uma reforma tributária mais profunda, desde então, tornaram-se cada dia mais constantes.

Justamente por isso, a análise histórica da tributação brasileira é de fundamental importância para compreensão, explicação e eventual correção de falhas do atual sistema. A implementação de uma tributação mais justa, preocupada com o atendimento dos direitos fundamentais, é imperativo dos Estados contemporâneos, pois é o tributo, justamente, um instrumento vital para a realização e efetivação dos interesses sociais, políticos e econômicos de um país.

1.8.1 Tributação e Direito de Propriedade

Sociólogos e economistas discutem sobre a origem do direito de propriedade. Durante o Estado Patrimonial,¹⁰⁰ admitia-se amplamente o

mos o conceito de sistema, simplesmente, a esta perspectiva". ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no Direito Tributário** [...]. p. 13.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 40.

⁹⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. pp. 132-4.

¹⁰⁰ Sobre o Estado Patrimonial, RICARDO LOBO TORRES assim o caracteriza: "O *Estado Patrimonial* vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio e do príncipe, convivendo com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja, existindo a sua presença até fins do século XVIII e início do século XIX; o *Estado Político*, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido, situada

confisco. Com o surgimento da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, consagrando princípios filosóficos do século XVIII, que estabeleceram a existência de direitos naturais individuais pretéritos e superiores à organização social, a propriedade foi alçada, em caráter solene, a direito fundamental.¹⁰¹

Não se trata a propriedade, porém, de um direito fundamental de caráter “absoluto”. Segundo WILSON BATALHA, a propriedade individual constitui-se um *direito egoísta*, “destinado à satisfação do interesse do proprietário”. Justamente por isso deve respeitar e satisfazer um interesse *sério e legítimo*. Neste sentido, é a *função social* que confere certa dosagem de relatividade ao direito de propriedade, importando examinar “os motivos dos atos praticados pelo proprietário no exercício de seu direito de propriedade”.¹⁰²

A Constituição Federal de 1988 reconhece a função social da propriedade em diversos dispositivos, prevendo: “a propriedade atenderá a sua função social” (art. 5º, XXIII); “a *pequena* propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento” (art. 5º, XXVI); “a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por *necessidade* ou *utilidade pública*, ou por *interesse social*, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição” (art. 5º, XXIV); o imposto sobre a propriedade territorial rural “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a *desestimular* a manutenção de *propriedades improdutivas*” (art. 153, § 4º, II) e “não incidirá sobre *pequenas* glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que *não possua outro imóvel*” (art. 153, § 4º, II); “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho

basicamente no século XVIII; e, finalmente, o Estado Fiscal, que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo”. TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 01.

¹⁰¹ BATALHA, Wilson de Souza Campos; RODRIGUES NETTO, Sílvia Marina L. Batalha de. **Filosofia Jurídica e História do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 421.

¹⁰² BATALHA, Wilson de Souza Campos; RODRIGUES NETTO, Sílvia Marina L. Batalha de. **Filosofia Jurídica e História do Direito**. p. 440. Em exame os efeitos da função social da propriedade, WILSON BATALHA propõe uma escala das limitações do direito: “os atos ilegais, que violam os limites objetivos do direito, que infringem a letra da lei; os atos abusivos, que não violam o seu espírito, a finalidade da instituição, transpondo seus limites subjetivos; os atos excessivos, exercidos nos termos da lei e dentro do espírito da instituição, mas que provocam prejuízos excepcionais a terceiros, acarretando responsabilidade puramente objetiva, sem atenção ao requisito da culpa”. BATALHA, Wilson de Souza Campos; RODRIGUES NETTO, Sílvia Marina L. Batalha de. **Filosofia Jurídica e História do Direito**. p. 441.

humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...); *função social da propriedade*” (art. 170, III); “A propriedade urbana cumpre sua *função social* quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor” (art. 182, § 2º); “As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro” (art. 182, § 3º).¹⁰³

Em suas origens, a relativização do direito de propriedade encontrou suas marcas na Constituição social-democrática de *Weimar*, que consagrou a tese social-supra-individualista. Em seus artigos 153 e 155, o texto magno alemão declarou, respectivamente, que “a propriedade obriga e o seu uso e exercício devem, ao mesmo tempo, representar uma função no interesse social” e que “o trato e a utilização do solo é dever do proprietário para com a comunidade”. Conforme afirma WILSON BATALHA, mesmo com a usurpação dos postulados constitucionais pelos regimes nazi-facistas, perdurou a ideia da função social da propriedade, que fincou sólidas raízes na história.¹⁰⁴

O direito de propriedade¹⁰⁵ sempre se caracterizou como um limite ao poder de tributar. Mesmo em regimes constitucionais anteriores, quando sequer existiam dispositivos expressos vedando a tributação confiscatória, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES já sustentava a ideia de que “a tributação não pode, por via direta ou indireta, fazer nulas as garantias constitucionais, notadamente a do direito de propriedade”.¹⁰⁶ Ainda sob a égide da Constituição de 1946, defendia RUY BARBOSA NOGUEIRA: “Garantindo o § 16 do art. 141 o direito de propriedade, *ipso facto* o tributo que resultasse em confisco da propriedade, estaria implicitamente vedado”.¹⁰⁷

¹⁰³ É preciso lembrar, conforme esclarece ALIOMAR BALEEIRO, que já na Assembleia de 1946, o conceito de função social da propriedade estava presente: “em mais de 80% do total, os constituintes eram homens de educação universitária de grau superior. (...), o nível de instrução da Constituinte não permitia dúvida e ilusões em seu âmbito acerca das restrições à propriedade e sua conceituação como função social”. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 214.

¹⁰⁴ BATALHA, Wilson de Souza Campos; RODRIGUES NETTO, Sílvia Marina L. Batalha de. **Filosofia Jurídica e História do Direito**. p. 446-7.

¹⁰⁵ É oportuna a advertência de FABIO GOLDSCHMIDT, afirmando que “o direito de propriedade é tomado em sentido amplo, como instituição e valor constitucional. Ou seja, o direito de propriedade não é tomado no mesmo sentido que lhe empresta o nosso Código Civil (como mero direito real)”. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 39.

¹⁰⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 417

¹⁰⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. p. 28.

Afirma RICARDO LOBO TORRES que “a relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética”, porquanto é a propriedade privada que fornece o substrato da tributação, embora protegida qualitativa e quantitativamente contra os tributos, pois “não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória, vedada pela proibição de privilégio (art. 150, II)”;

“nem pode sofrer imposição exagerada que implique na sua extinção, em vista da proibição ao confisco (art. 150, IV)”.¹⁰⁸ Para, ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, “o direito de propriedade se concilia, pois, e se subordina ao poder de tributar, sendo mesmo este condição daquele, porquanto, na ausência do Estado, a propriedade poderia assumir as formas mais rudimentares, se tanto”.¹⁰⁹ Assim, é possível afirmar que a tributação pode ser compreendida como uma limitação ao direito de propriedade e, ao mesmo tempo, o direito de propriedade é uma limitação à tributação.

É evidente que a atividade de tributar representa uma forma de apropriação da propriedade do contribuinte. No Estado de Direito, o tributo pressupõe a participação do ente público na riqueza privada, justificada pelos interesses comuns de manutenção coletiva. O sistema tributário constitucional, portanto, deve funcionar como um aparato limitador e regulamentador do direito de propriedade, sem, contudo, aniquilá-lo em sua essência.¹¹⁰ Não se pode olvidar que o modelo estatal brasileiro adotou o regime de livre iniciativa econômica, utilizando o tributo como instrumento para suprir os cofres públicos mediante a sujeição da atividade empresarial. Logo, como adverte HUGO DE BRITO MACHADO, tributar as empresas até a exaustão “seria matar a galinha dos ovos de ouro”.¹¹¹

No ambiente de um Estado social-democrático de Direito, a tributação depende do *consentimento* dos cidadãos, mas não apenas o consentimento meramente formal, mediante aprovação pelo Legislativo. Segundo defende ESTEVÃO HORVATH, “necessário se faz que o poder de representação outorgado pelo povo ao legislador ordinário seja exercido dentro dos limites que o legislador constituinte ordinário impôs, ao inaugurar o novo Estado”.¹¹²

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 66.

¹⁰⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 195.

¹¹⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 42.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 115.

¹¹² HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 43.

Assim, a tributação empreendida em afronta ao direito de propriedade – diga-se, com natureza confiscatória –,¹¹³ mesmo se mascarada por suposta legitimação conferida por processo legislativo regular, esbarra no texto da Constituição, que estatui, literalmente, “é garantido o direito de propriedade” (art. 5º, XXII).

Desta maneira, a ideia pretérita de propriedade privada como um direito fundamental absoluto não tem mais condições de renascer no Estado contemporâneo, pois, como todo direito, acarreta faculdades e obrigações ao seu titular. No entanto, o conhecimento de seus desdobramentos é imprescindível para o entendimento da tributação, notadamente em seu efeito confiscatório.

1.8.2 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Em termos gerais, os recursos disponíveis pelo Estado são sempre inferiores às necessidades a satisfazer. Dessa conjuntura, decorre a vontade do Estado de auferir a maior arrecadação possível, por todos os meios e recursos disponíveis.

Conforme assinala HUMBERTO MEDRANO CORNEJO, referindo-se a essa *tendência inquisitiva no direito tributário*, emitiu-se uma série de medidas, com o intuito de reforçar a capacidade cobradora do Fisco, chegando-se a “restrição ao princípio da legalidade a fim de legitimar o direito de utilizar a interpretação econômica de leis fiscais, através da expansão econômica do conceito de crime fiscal”.¹¹⁴

Não se trata de um propósito exatamente ilegítimo e censurável, porém o Estado deve ater-se estritamente aos princípios estabelecidos. Afinal, essa é a base essencial de um Estado de Direito. Analisando os princípios comuns do direito constitucional tributário em vários países,

¹¹³ A respeito do assunto, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de manifestar-se: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, do comércio e da indústria e com o direito de propriedade”. HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 43.

¹¹⁴ (...) *se han dictado una serie de medidas, que van desde una cierta restricción del principio de legalidad – a través de un cambio constitucional – hasta la facultad de aplicar la llamada interpretación económica de las Leyes Tributarias, pasando por la ampliación económica del concepto de delito tributario (que se pena con prisión efectiva) y la creación del denominado Impuesto Mínimo a la Renta o Impuesto a los Activos*. CONREJO, Humberto Medrano. **La tendencia inquisitiva en el derecho tributario**. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de [ORG.]. **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 75.

VICTOR UCKMAR salienta que “as liberdades – a história ensina – são geralmente violadas por disposições fiscais”.¹¹⁵

Nos Estados Unidos, em 1819, a famosa decisão proferida pela Suprema Corte Americana, no julgamento do caso *McCulloch versus Maryland*, envolvendo o direito constitucional tributário, lançou uma advertência que permanece perfeitamente válida nos dias de atuais, mas que costuma ser esquecida por quem elabora leis tributárias: *the power to tax involves the power to destroy*.

Ao exercitar as competências tributárias estabelecidas no texto constitucional, o legislador encontra limites jurídicos. Conforme aduz ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, “competência tributária já nasce limitada”. A primeira barreira encontra-se na observância das próprias normas constitucionais, cujo respeito deve ser absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade. A segunda barreira reside nos princípios tributários constitucionais.¹¹⁶ Em síntese, as limitações do poder tributário “são uma espécie de várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais”.¹¹⁷

Aliás, conforme lembra GERALDO ATALIBA, “qualquer limitação de competência só está no texto constitucional”.¹¹⁸ Quer se utilize a terminologia *limitações de competência*, conforme consta no Código Tributário Nacional, ou a expressão *limitações ao poder de tributar*, como estabelece Constituição de 1988, as limitações são impostas ao *poder* de tributar, do qual resultam as competências.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, estabelece as limitações do poder de tributar dirigidas aos quatro entes federativos: legalidade (art. 150, I); isonomia (art. 150, II); irretroatividade (art. 150, III, *a*); anterioridade (art. 150, III, *b*); noventena (art. 150, III, *c*); *proibição ao efeito de confisco* (art. 150, IV); liberdade de tráfego (art. 150, V); imunidades (art. 150, VI). Em seu art. 151, elencou as limitações do poder de tributar aplicáveis apenas à União: uniformidade geográfica (art. 151, I); uniformidade da tributação da renda (art. 151, II); vedação de isenções heterônomas (art. 151, III). Ao final, em seu art. 152, as

¹¹⁵ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. p. 07.

¹¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual até a EC 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 517-8.

¹¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p. 71.

¹¹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Parte Geral. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1975. p. 95

limitações específicas aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios: não discriminação de bens e serviços (art. 152, *caput*).

Além das limitações *diretas* ao exercício da competência tributária, mediante preceitos específicos endereçados à tributação, subsistem também as limitações *indiretas*, efetivadas pela disciplina de outros direitos, como o de propriedade, o de liberdade, o de igualdade, o de exercer atividades lícitas etc. HUMBERTO ÁVILA observa, entretanto, que a descrição doutrinária das limitações ao poder de tributar tem-se restringido somente às limitações de natureza *negativa*, sem uma investigação profunda no campo tributário das limitações de caráter *positivo* (por exemplo, concordância prática), das limitações de segundo grau (por exemplo, proporcionalidade) ou do significado de outras normas constitucionais que instituem valores positivos (por exemplo, princípios e direitos fundamentais).¹¹⁹

Dentre as limitações ao poder de tributar, a Constituição abriga tanto os *princípios* quanto as *imunidades*, que são institutos jurídicos diversos, embora certos princípios expressos façam brotar verdadeiras imunidades (implícitas). Segundo explica SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, “os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição”, enquanto as imunidades constitucionais expressas, de modo contrário, “dizem o que não pode ser tributado, *proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária* sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição”.¹²⁰

A doutrina não costuma separar as limitações em planos distintos. No entanto, como explica HUMBERTO ÁVILA, além das regras e dos princípios, que instituem as limitações ao poder de tributar situadas no âmbito das *normas* (que devem ser *aplicadas*), existem também outras normas que não estão situadas no nível do objeto das normas a serem aplicadas, *mas num nível de normas que regem o método de aplicação daquelas normas* – assim denominadas *metanormas* ou limitações *de segundo grau*. Nestas, só é possível aferir elipticamente quando são violadas (postulados da razoabilidade e proporcionalidade); a rigor, apenas as normas (regras e princípios) podem ser violadas, quando não são devidamente aplicadas.¹²¹

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p. 22.

¹²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 171.

¹²¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p. 79.

É dentro do contexto das limitações constitucionais ao poder de tributar *de segundo grau* que se insere o princípio de vedação ao efeito de confisco dos tributos, não como norma de aplicação visando um objetivo específico, mas *num nível de norma que estabelece os métodos de aplicação das regras e dos princípios*.

1.8.2.1. A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte

O princípio de vedação à utilização dos tributos com efeito de confisco tem sido objeto de infundáveis debates. A complexidade do tema não se restringe unicamente à diversidade de opiniões, mas também ao comparativo entre as diferentes disposições normativas em vários países, além do exame da *política tributária*.¹²²

O diagnóstico precipitado do instituto da proibição do *efeito de confisco* tem levado a doutrina a formular conceitos superficiais e desprovidos de substrato jurídico, mediante a utilização de termos indeterminados, vagos e inócuos, como é, aliás, a própria expressão que se pretende definir. Frequentemente, palavras como onerosidade, exacerbação, exagero, extorsão, desproporcionalidade, excesso, demasia etc., tem sido utilizadas a fim de alcançar maior efetividade ao dispositivo constitucional.

Todavia, a pragmática demonstrada que mesmo um tributo com aparência *excessivamente onerosa* ou *extorsiva*, não será, invariavelmente, confiscatório. O imposto sobre produtos industrializados, por exemplo, incidente sobre cigarros, com alíquotas fixadas acima dos 300%, não se revela como uma exação inconstitucional, na medida em que atende a outros critérios de integração do direito tributário, como a extrafiscalidade e a seletividade.¹²³

Assim, a vedação ao efeito de confisco deve representar, como ensina REGINA HELENA DA COSTA, “um dos limites postos pela capaci-

¹²² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008. São Paulo: Atlas, 2008. p. 124.

¹²³ Entende-se por imposto *seletivo* “aquele que seleciona, ou discrimina, onerando diferentemente os objetos sobre os quais incide”. MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. p. 126-7.

dade tributária à progressão fiscal, ao lado do não-cerceamento de outros direitos constitucionais”.¹²⁴

RICARDO LOBO TORRES chega a defender que a vedação ao efeito de confisco constitui uma verdadeira “imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”.¹²⁵ O princípio constitucional, segundo o autor, não emana necessariamente da ideia de justiça, pois se afirma para além da capacidade contributiva. O seu fundamento – como, aliás, o de qualquer imunidade constitucional¹²⁶ –, reside em liberdade *preexistente* ao pacto constitucional.

O limite da vedação de tributo com efeito confiscatório não está adstrito somente à garantia da propriedade. De fato, a norma constitucional que impede o tributo com alcance de confisco reforça o direito fundamental à propriedade, mas, além disso, cria um limite *explícito* às discriminações arbitrárias de contribuintes.¹²⁷

Não fosse assim, seria desnecessária e redundante a previsão constitucional estabelecendo a vedação de tributos confiscatórios, pois já consagrada na própria Constituição Federal de 1988 a garantia do direito de propriedade. Manifestando a sua preocupação com eventual esvaziamento do princípio de vedação do efeito de confisco tributário, HUGO DE BRITO MACHADO questiona “qual seria, então, a significação da norma contida no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição? Seria ela meramente explicitante?”.¹²⁸ Certamente que não.

Conforme LUIZ FELIPE DIFINI a proibição do tributo com efeito confiscatório tem uma finalidade mais ampla que a mera proteção do direito de propriedade.¹²⁹ No mesmo sentido, embora reconhecendo a

¹²⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. p. 75.

¹²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. p. 66.

¹²⁶ A respeito das imunidades, PAULO DE BARROS CARVALHO: O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 237.

¹²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 108

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação** [...]. p. 113.

¹²⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. pp. 113-4. Para LUIZ FELIPE DIFINI, a restrição do princípio de vedação ao efeito de confisco à proteção do direito de propriedade, além de descaracterizá-lo como norma de colisão, reduz-no, no máximo, à condição de subprincípio do direito de propriedade. Neste caso, das duas uma: ou a aplicação e operatividade do princípio da não-confiscatoriedade é inócua (ou, na melhor das hipóteses, muito restrita), pois seu âmbito de aplicação já estará abrangido pelo princípio de garantia do direito de propriedade, ou, se for dado ao princípio de não-confiscatoriedade uma âmbito de aplicação *mais amplo* que o atribuído ao de garantia da propriedade, este último estará sendo, por via de consequência, alargado e desequilibrar-se-á a balança da ponderação em favor do direito de propriedade, nas colisões

ligação do confisco com o direito de propriedade, ESTEVÃO HORVATH aduz que “a positivação explícita do princípio da não-confiscatoriedade em separado lhe deu uma amplitude maior”.¹³⁰

A problemática maior enfrentada pela doutrina no que tange ao princípio de vedação ao efeito de confisco tributário, no entanto, reside na fixação de seus limites, ou seja, a própria definição dos parâmetros quantitativos que, quando feridos, ensejariam uma irremediável violação do texto constitucional. De acordo com RICARDO LOBO TORRES, a proibição do efeito de confisco, erigida ao *status negativus libertatis*, traduz cláusula aberta ou *conceito indeterminado*, dificultando a delimitação das suas fronteiras quantitativas.

Embora seja difícil a sua definição e delimitação, o princípio constitucional de proibição de confisco de tributo revela-se um importante instrumento em defesa dos contribuintes, elevado à condição de cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988. Ao que parece, a vedação ao efeito de confisco encontra-se diretamente atrelada ao postulado da *proibição de excesso*, que tem sido aplicado com frequência pelo Supremo Tribunal Federal.

De concreto, porém, resta evidente a preocupação do legislador constituinte em anunciar solenemente o princípio do não-confisco, reforçando o inconformismo, sobretudo da doutrina, em relação à cômoda e reprovável tese no sentido de que a inexistência de critérios claros e objetivos constitui um impedimento à consolidação da garantia.

Trata-se de um postulado integrativo; uma garantia específica da tributação, que não pode continuar letra morta no texto constitucional. Inegavelmente, a vedação ao efeito de confisco carece ainda de maior espaço no cenário jurídico.

Assim, uma análise do surgimento e da justificativa histórica da tributação no Brasil é pressuposto necessário para a compreensão do princípio de vedação ao efeito de confisco tributário. A hermenêutica moderna do direito tributário resulta de um processo evolutivo do ordenamento, em que se coloca a Constituição Federal de 1988 no centro da interpretação jurídica.

deste princípio com outros, como o de sua função social (CF, art. 5º, XXIII), do Estado Social e Democrático de Direito ou da erradicação da pobreza e marginalização e redução das desigualdades sociais (CF, art. 3º, III). DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 114.

¹³⁰ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 45.

2 OS CRITÉRIOS HERMENÊUTICOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUAS IMPLICAÇÕES NA DEFINIÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO

Durante muito tempo, o problema do direito tributário que mais apaixonou os estudiosos foi a questão da interpretação da legislação tributária, provocando uma avalanche de teorias doutrinárias, todavia sem qualquer densidade jurídica.

Modernamente, contudo, conforme destaca ALFREDO AUGUSTO BECKER, para a tranquilidade de todos, “chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às das demais regras jurídicas”.¹³¹

No cenário atual, para que se efetue uma correta interpretação e aplicação do princípio de proibição ao efeito de confisco, imperiosa a análise do sistema jurídico em sua totalidade, notadamente a partir do ordenamento constitucional. A dogmática positivista, vinculada às regras obsoletas que justificaram a tributação historicamente opressiva, cede espaço para uma nova forma de compreender o Direito.

2.1 NORMA JURÍDICA E INTERPRETAÇÃO

De acordo com HANS KELSEN, inspirado na lógica kantiana, a noção de Direito pode ser reduzida *objetivamente* ao conceito de norma,¹³² compreendida como um juízo ou uma proposição hipotética do

¹³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. p. 117. Aduz AMÍLCAR FALCÃO, no mesmo sentido: “Por muito tempo se porfiou sobre o método de interpretação que fosse compatível com o direito tributário. O aprofundamento do estudo da disciplina, entretanto, veio a demonstrar que se trata de direito comum e que absolutamente não é odiosa ou restritiva de quaisquer direitos a exigência de tributos. Entendeu-se, conseqüentemente, que a lei tributária comporta toda e qualquer espécie de interpretação, contanto que dela resulte, como em qualquer outro ramo do direito, a plena declaração do conteúdo legal”. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro: Aspectos Concretos**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960. p. 49.

¹³² A definição de Direito como *norma*, consoante SANTI ROMANO, mesmo não sendo inexacta, não deixa de ser considerada inadequada e insuficiente. O ordenamento jurídico é uma complexa e diversificada organização do Estado; é algo mais vivo e animado. Assim, conforme define o autor, o Direito é *instituição*, compreendida como “todo ente ou corpo social”. O ente deve ter uma existência objetiva e concreta, e, por ser imaterial, sua individualidade deve ser exterior e visível: “corpo social”. ROMANO, Santi. **O Ordenamento Jurídico**; tradução Arno Dal Ri Júnior. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. pp. 83-4.

“dever ser”. Conforme sustenta em sua “Teoria Pura do Direito”, para que a norma jurídica seja considerada “válida”, deve apenas ser formulada pela autoridade competente, instituída juridicamente. Para ele, a norma *jurídica* encerra uma ordem *coativa* (mediante a previsão de *sanção*), contrariamente ao comando normativo da *moral*, sem caráter coercitivo. Assim, observa que a norma jurídica, como sentido específico de um ato intencional dirigido à conduta de outrem, “é qualquer coisa de diferente do ato de vontade cujo sentido ela constitui”.¹³³

Esta concepção clássica,¹³⁴ que influenciou em grande parcela a Ciência Jurídica do ocidente, embora longe de uma aceitação pacífica, afasta o *conteúdo* do Direito da “teoria dos valores”. Nos últimos tempos, porém, ganhou robustez a corrente doutrinária defendendo que o Direito não pode se afastar da concepção de *justiça*. A partir de então, tomou-se o Direito como objeto de uma análise com enfoque substancialmente humanista, legitimada pela observância de valores que colocam o ser humano como elemento central.

De certa maneira, portanto, qualquer discussão com a pretensão de desvendar, com efetiva precisão, “o que é o Direito?” depende essencialmente da linha filosófica adotada por cada um de seus intérpretes.¹³⁵

O vocábulo “norma jurídica” é ambíguo em suas delimitações doutrinárias, designativas que são de realidades completamente diferen-

¹³³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**; tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 04. Em sua obra, HANS KELSEN realiza uma distinção entre dois tipos de *juízos lógicos* no plano do sujeito: o juízo *ôntico* (plano do ser) e o juízo *deôntico* (plano do dever-ser). O juízo *ôntico* representa os enunciados *descritivos* do ser, susceptíveis de *verdade* ou *falsidade*; o juízo *deôntico*, por sua vez, corresponde ao universo das *prescrições* normativas, insusceptíveis da atribuição de verdade ou falsidade. Na verdade, afirma, “a norma é um dever-ser e o ato de vontade de que ela constitui o sentido é um ser”. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**; tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 04.

¹³⁴ Já no início do século, RUDOLF VON JHERING adotou o modelo de norma como ordem de comando, pontuando dois elementos essenciais para a formação do direito: *norma* e *coação*. “Ponho aqui termo às minhas explicações acerca da forma do direito, as quaes mostraram de que modo: 1. a força se eleva da ordem individual até á ordem abstracta – a norma; como, em seguida, 2. a norma unilateral toma a forma superior da norma bilateralmente obrigatória – o direito –; e como 3. o direito cria por si mesmo o mecanismo necessário á sua realisação (a administração da justiça)”. JHERING, Rudolf von. **A Evolução do Direito** (*Zweck im Recht*); tradução do francês Abel D’Azevedo. Lisboa: José Bastos & C.a., 1963. p. 289.

¹³⁵ Formulando uma teoria que chamou de “tridimensionalidade do Direito”, MIGUEL REALE sustenta que a análise em profundidade dos diversos sentidos que comporta a palavra Direito demonstra que os seus significados fundamentais correspondem a três aspectos básicos, discerníveis em todo e qualquer momento da vida jurídica: um aspecto *normativo* (o Direito como *ordenamento* e sua respectiva ciência); um aspecto *fático* (o Direito como *fato*, ou em sua efetividade social e histórica) e um aspecto *axiológico* (o Direito como *valor* de Justiça). REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. ajustada ao novo código civil. São Paulo: Saraiva, 2002. pp. 64-5.

tes: o *texto* normativo e o *conteúdo* normativo. Essa distinção ganhou maior relevo com o advento da “filosofia da linguagem” – quando a linguagem deixou de ser mero veículo para o conhecimento, transformando-se também em *objeto* do conhecimento.

Em sua teoria da norma jurídica, NORBERTO BOBBIO sustenta uma filosofia positivista, definindo o Direito como um conjunto de normas ou regras de conduta, generalizadas e com o poder de sanção.¹³⁶ Para ele, do ponto de vista formal, “uma norma é uma proposição”, ou seja, “um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade”, *independentemente* do seu conteúdo. A esta conceituação dogmática da norma jurídica, de caráter puramente formalista, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR atribuiu a denominação de “*imperativo despiciologizado*”.¹³⁷

De modo oposto, a teoria encampada por RICCARDO GUASTINI considera fundamental a distinção entre o texto (*disposición*) e a norma, não se podendo confundir o enunciado (*disposición*) com o seu significado (a norma jurídica). Para o jurista italiano, não existe uma relação “biunívoca” entre o texto e a norma, posto que um único texto pode expressar uma pluralidade de normas, assim como apenas uma norma pode ser expressada por variados textos. As normas jurídicas, remata o autor, como conteúdos significativos, não são anteriores à atividade interpretativa; resultam, pelo contrário, da interpretação do texto.¹³⁸

¹³⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**; tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001. pp. 72-3. De maneira sutil, NORBERTO BOBBIO critica o tratamento doutrinário empregado na análise dos critérios de “generalidade” e “abstração” das normas jurídicas, que, segundo ele, carecem de maior precisão. Propõe, assim, um modelo de *quadripartição*: “Ao invés de usar indiscriminadamente os termos ‘geral’ e ‘abstrato’, julgamos oportuno chamar de ‘gerais’ as normas que são universais em relação aos destinatários, e ‘abstratas’ aquelas que são universais em relação à ação. Assim, aconselhamos falar em *normas gerais* quando nos encontramos frente a normas que se dirigem a uma classe de pessoas; e em normas abstratas quando nos encontramos frente a normas que regulam uma ação-tipo (ou uma classe de ações). Às normas gerais se contrapõem as que têm por destinatário um indivíduo singular, e sugerimos chamá-las de *normas individuais*; às normas abstratas se contrapõem as que regulam uma ação singular, e sugerimos chamá-las de *normas concretas*. BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. pp. 180-1.

¹³⁷ Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, o *imperativo despiciologizado* é um “comando no qual não se identifica nem o comandante nem o comandado, posto que, de um lado, a figura do legislador ou de quem quer que seja o emissor de normas parece perder sua importância depois de posta a norma e, de outro, os destinatários da norma não se identificam, posto que normas jurídicas são *comandos* genéricos e universais”. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: Técnica, Decisão, Dominação. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. p. 116.

¹³⁸ “Desgraciadamente, sin embargo, el término “norma” es notoriamente ambiguo. En un primer sentido, bastante común en el uso corriente de los juristas, “norma” significa formulación normativa (enunciado normativo, disposición normativa); un enunciado del lenguaje de

Segundo GERALDO ATALIBA, a norma jurídica “é a interpretação que o músico faz da pauta musical”.¹³⁹

Conforme define PAULO DE BARROS CARVALHO, “a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”.¹⁴⁰ Porém, nesta linha, quando se sustenta que a norma jurídica *é produzida por intérpretes*, a grande problemática que se apresenta é precisar a quem se destinam as normas jurídicas, ou seja, se existe um intérprete autorizado a produzi-las a partir do enunciado. De acordo com a doutrina contemporânea, o intérprete *criador* de normas jurídicas – aquele que atribui o significado ao texto legal – o faz investido na qualidade de *autoridade competente*. Desta forma, toda a atividade que produz alguma norma jurídica não é uma interpretação qualquer, mas sim, e apenas, aquela proveniente do *órgão legitimado*. De maneira contrária, aceitando-se que todo indivíduo encontra-se apto a produzir normas jurídicas por meio de interpretação própria, acarretaria em admitir que *todo o agir é lícito*.

Teorizando sobre a hermenêutica constitucional, o jurista alemão PETER HÄBERLE defende a ampla e ativa participação do cidadão no processo de interpretação da Constituição (o que chamou de *sociedade aberta* dos intérpretes). Para o autor, a interpretação constitucional é uma “atividade”¹⁴¹ que, potencialmente, diz respeito a todos indistinta-

las fuentes no interpretado todavía y considerado independientemente de su interpretación. En un segundo sentido, igualmente difundido en el lenguaje de los juristas, “norma” significa una formulación normativa interpretada, o bien el contenido de significado de una formulación normativa: es lo que propongo llamar una norma en sentido estricto”. GUASTINI, Riccardo. *Estudios de teoría constitucional*. México: Doctrina Jurídica Contemporânea, 2001. p. 94. Para CANOTILHO, na mesma linha, uma só disposição (formulação, enunciado) pode exprimir uma ou outra norma, segundo as diversas possibilidades de interpretação: “A concretização das normas constitucionais implica um processo que vai do *texto da norma* (do seu enunciado) para uma norma concreta – *norma jurídica* – que, por sua vez, será apenas um resultado intermédio, pois só com a descoberta da *norma de decisão* para a solução dos casos jurídico-constitucionais, teremos o resultado final da concretização. Esta «concretização normativa» é, pois, um trabalho técnico-jurídico; é, no fundo, o *lado «técnico» do procedimento* estruturante da normatividade. A concretização, como se vê, não é igual à interpretação do texto da norma; é, sim, a *construção de uma norma jurídica*. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Livraria Almedina, 1993. pp. 202-5.

¹³⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no Direito Tributário**. p. 121.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 40.

¹⁴¹ PETER HÄBERLE propõe a seguinte tese: “no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição”. Assim, deve-se indagar aos participantes da interpretação constitucional, num plano puramente sociológico da ciência da experiência (realisticamente), qual a interpretação foi adotada, a forma ou maneira como ela se desenvolveu e que contribuição da ciência influenciou decisivamente o juiz constitucional no seu afazer herme-

mente (intérpretes *indiretos*), pois não são apenas os intérpretes *jurídicos* da Constituição que vivem a norma; logo, “não detêm eles monopólio da interpretação da Constituição”. Todos assumem um papel *co-interpretativo* junto às funções estatais judicantes: partes do processo, interessados, *experts*, peritos, representantes de interesses, grupos de pressão etc. Segundo defende, no entanto, “subsiste sempre a responsabilidade da jurisdição constitucional, que fornece, em geral, a última palavra sobre a interpretação”.¹⁴²

A interpretação “é a atividade de busca, de pesquisa, de estudo, que tem por fim o conhecimento do significado de algo”.¹⁴³ É possível buscar a significação de conceitos e intenções, de fatos e indícios, uma vez que tudo é objeto de interpretação, inclusive o silêncio¹⁴⁴ – o que desmente, ademais, o aforismo romano “*in claris cessat interpretatio*” ou “*in claris verbis non fit interpretatio*”. Esta atividade interpretativa, inerente a todos os ramos do conhecimento humano, também se verifica quando os indivíduos traduzem, descobrem ou identificam as normas jurídicas do ordenamento.¹⁴⁵

Em sua acepção jurídica, CARLOS MAXIMILIANO afirma que *interpretar* tem o significado de “determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”.¹⁴⁶ Caracteriza-se a atividade interpretativa por explicar, esclarecer, dar o significado de um vocábulo, uma atitude ou um gesto; em reproduzir com outras palavras um pensamento exteriorizado ou mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; em extrair, de frases, sentenças ou normas, tudo o que nas mesmas se contém.

nêutico. Essa questão configura um enriquecimento e uma complementação da teoria da Constituição, que indaga sobre os objetivos e os métodos (indagando, assim, sobre a “boa” interpretação. HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional**: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição; tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997. pp. 13, 19-20.

¹⁴² HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional**. pp. 12-27.

¹⁴³ NASCIMENTO, Carlos Valder do; NOGUEIRA [ORG.], Ruy Barbosa; MACHADO, Hugo de Brito; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 25.

¹⁴⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 08.

¹⁴⁵ Sustenta EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO que todo o conhecimento é *provisório*, e por isso precisa ser interpretado: “O conhecimento produz o enriquecimento e a renovação do espírito porque é algo mutável, renovável, expansível. Todo saber tende a ser provisório porque pode estar sujeito a contínuas retificações. As ciências também se renovam. (...) O conhecimento é um ato de renovação intelectual e histórica do sujeito porque remove preconceitos e saberes mal-explicados”. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: Editora CD, 2002. pp. 26-7.

¹⁴⁶ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. pp. 01-7.

Reportando-se à concepção tradicional proposta por Savigny, PAULO BONAVIDES define interpretação jurídica como o processo de “reconstrução do conteúdo da lei, sua elucidação, de modo a operar-se uma restituição do sentido do texto viciado ou obscuro”.¹⁴⁷ AMÍLCAR FALCÃO, na mesma direção, defende que a lei não é “uma fórmula abstrata, cujas expressões tenham o dom cabalístico de operar determinados efeitos única e exclusivamente pelo modo como soam”. Trata-se, diferentemente, de uma realidade concreta – uma declaração de vontade – cujo sentido somente pode ser penetrado por meio de uma análise do seu “espírito” (*mens*) e pela indagação de sua finalidade em contexto com a realidade.¹⁴⁸

Historicamente, a doutrina consolidou diferentes critérios de interpretação do Direito. Essa interpretação, também chamada de “Hermenêutica Jurídica”, representa um ramo da Ciência que se ocupa dos métodos ou processos lógicos a serem utilizados na aplicação das leis em casos particulares, definindo o sentido das palavras e determinando o exato alcance dos suportes legais.¹⁴⁹ Pelo processo hermenêutico, permite-se apurar se uma determinada situação está ou não abrangida pela lei e de que maneira isso ocorre.

Com o nome de *Escola da Exegese*, a interpretação jurídica foi vista inicialmente sob duas perspectivas dominantes: a *literal* (ou gramatical, filológica) e a *lógica* (ou sistemática). Na primeira, o dever do intérprete era analisar o dispositivo legal para captar o seu valor expressional, a sua realidade morfológica e sintática. Na segunda, o trabalho interpretativo derivava de uma articulação lógica dos preceitos, pois nenhum dispositivo existe em separado dos demais. Diante da necessidade por novas formas de compreensão do Direito, surgiu a *interpretação histórica*, sustentando que a lei é uma verdade imutável, mas também é fruto de uma realidade cultural. Assim, não fica a lei adstrita às suas fontes originárias, devendo acompanhar as vicissitudes sociais. Em seu avanço, a interpretação histórica deu contornos à *interpretação histórico-evolutiva*, cuja norma legal, uma vez emanada, desprende-se da pessoa do legislador. Com o advento da exegese histórico-evolutiva, entendeu-se que o juiz detinha o poder de combinar, de maneira autônoma, diversos textos legais e integrá-los para atender aos novos fatos emergentes. A partir do surgimento da “Hermenêutica estrutural”, afirmou-se a *interpretação teleológica* (ou finalística), associada à substân-

¹⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 398.

¹⁴⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 48.

¹⁴⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. p. 75.

cia do comando legal, que é o seu significado, em razão de seus fins. O fim é reconhecido como um valor racional determinante da ação que o legislador pretendeu garantir (consistência *axiológica*). Modernamente, no entanto, a hermenêutica jurídica deixou de consagrar as teses extremadas, passando a entender que a norma jurídica deve ser interpretada no *conjunto* do ordenamento jurídico (*interpretação sistemática*), considerando os fatos e valores que originalmente o constituíram, mas também os fatos e valores supervenientes.¹⁵⁰

A interpretação de uma norma jurídica não é o simples resultado da leitura do texto, decorrendo, invariavelmente, de sua fiel compreensão. Embora os vocábulos compreensão e interpretação apareçam, vulgarmente, quase sempre como sinônimos, é possível estabelecer uma distinção, uma vez que “a compreensão é o meio de aquisição do saber, enquanto interpretação é o seu uso, sob a forma de transferência desse saber, do homem para a cultura”.¹⁵¹

Não basta que um intérprete consiga *ler* um texto para extrair o seu significado e chegar ao comando normativo, pois também há uma série de técnicas e de verificações que são necessárias para se atingir as determinações do ordenamento jurídico. No campo jurídico, não se interpretam somente os textos, mas também os fatos ou eventos da vida e seus nexos lógicos e suas relações com o Direito. Por isso, o conhecimento da linguagem apenas constitui o início do labor do intérprete, uma vez que o seu trabalho, debruçado sobre o texto legal, exige um conjunto de outras providências a serem tomadas, como saber se a lei está em vigor, se conflita ou não com diferentes disposições hierarquicamente superiores etc.¹⁵²

Modernamente, coube a HANS-GEORG GADAMER delimitar os contornos teóricos do processo de interpretação. Em sua tradição remota, como descreve, o problema jurídico-hermenêutico dividia-se em três momentos distintos (*subtilitas*): a compreensão, a interpretação e a aplicação das normas. Esses três componentes deveriam perfazer o modo de realização da compreensão. Entretanto, com o reconhecimento de uma unidade interna entre *intelligere* e *explicare*, o problema hermenêutico

¹⁵⁰ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. pp. 277-94.

¹⁵¹ EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO sustenta que todo conhecimento é *provisório*, e por isso precisa ser interpretado: “O conhecimento produz o enriquecimento e a renovação do espírito porque é algo mutável, renovável, expansível. Todo saber tende a ser provisório porque pode estar sujeito a contínuas retificações. As ciências também se renovam. (...) O conhecimento é um ato de renovação intelectual e histórica do sujeito porque remove preconceitos e saberes mal-explicados”. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. pp. 63-4.

¹⁵² BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 119.

recebeu significado sistemático. Assim, segundo o autor alemão, “a interpretação não é um ato posterior e oportunamente complementar à compreensão, porém, compreender é sempre interpretar, e, por conseguinte, a interpretação é a forma explícita de compreensão”. Nos desdobramentos de seu raciocínio, GADAMER afirma que o momento atual da discussão hermenêutica permite ir um passo além, considerando como processo unitário não somente a compreensão e a interpretação do Direito, mas também a sua aplicação, pois a tarefa de interpretar consiste em *concretizar a lei* em cada caso concreto, ou seja, na sua aplicação.¹⁵³

Com a superação do positivismo pelo chamado pós-positivismo, deu-se um passo adiante em relação às concepções hermenêuticas tradicionais, que entendem o processo interpretativo como parte de um processo em que o intérprete simplesmente extrai o sentido da norma jurídica. Segundo LENIO STRECK, “não é possível isolar a norma de sua concretização”, porque “não há pura interpretação; não há hermenêutica *pura*”. Ensina o autor que “hermenêutica é faticidade; é vida; é existência, é realidade”.¹⁵⁴ Interpretar é aplicar o Direito, “porque não se interpreta o Direito apenas por diletantismo”.¹⁵⁵

É preciso consignar, porém, que a interpretação da norma não implica noção de liberdade total ou incondicional do intérprete. A hermenêutica jurídica, como metalinguagem *técnica*, está sujeita a critérios rigorosos, abrigando as informações de como se devem interpretar os textos legais. É, pois, uma atividade *científica*. Como diz GADAMER, “a interpretação da vontade jurídica e da promessa divina não são evidentemente formas de domínio, *mas de servidão*”.¹⁵⁶

A problemática interpretativa, evidentemente, não é tão simples. Conforme destaca CARLOS MAXIMILIANO, nenhuma das escolas hermenêuticas ousou confiar exclusivamente na excelência de seus postulados

¹⁵³ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica; tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1997. pp. 459-60. A aplicação das normas jurídicas, para PAULO DE BARRO CARVALHO, “é o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. (...) é no átimo da aplicação que aparece o homem, atuando por meio dos órgãos singulares ou coletivos, na sua integridade psicofísica, com seus valores ético, com seus ideais políticos, sociais, religiosos, fazendo a seleção entre as interpretações possíveis, estimando-as axiologicamente, para eleger uma entre outras, expedindo então a nova regra jurídica”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. pp. 122-3.

¹⁵⁴ STRECK, Lenio Luiz, A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo. In: ROCHA, Leonel S.; STRECK, Lenio Luiz [ORG.]. **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo, UNISINOS, 2005. pp. 161-2.

¹⁵⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. p. 71.

¹⁵⁶ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**. p. 464.

para alcançar a correta interpretação e aplicação do Direito. Não existe sistema capaz de prescindir do coeficiente pessoal, porque “nenhum repositório pára sobranceiro aos dislates dos ineptos, às fantasias dos apaixonados e subterrâneas torpezas dos ímprobos”.¹⁵⁷ A justiça genuína depende daqueles que a distribuem.

Surgem neste cenário as teorias de *argumentação jurídica*, que buscam oferecer critérios para avaliar se um determinado juízo de valor é ou não *racionalmente justificável*. A prática do Direito, conforme assevera LUIZ HENRIQUE CADEMARTORI, aludindo Manuel Atienza, consiste fundamentalmente em argumentar, “e as argumentações em contextos jurídicos tornam-se objeto das diversas teorias de argumentação jurídica desenvolvidas a partir de metodologias específicas”.¹⁵⁸ Segundo preconiza, é possível situar três momentos diferentes em que ocorrem as argumentações jurídicas: na produção das normas jurídicas, seja na etapa pré-legislativa (caráter político e moral) ou na fase legislativa (caráter técnico-jurídico); na aplicação das normas jurídicas na interpretação de casos concretos (interpretação); e na dogmática jurídica (que fornece os critérios para a produção do Direito).¹⁵⁹

Por isso, a fim de alcançar (aplicar) a norma jurídica, o intérprete do Direito precisa transcender ao texto e compreender o conjunto do sistema jurídico, considerando todos os enunciados, verificando seus requisitos de validade formal, prevendo as situações e contextualizando aos demais dispositivos legais ou constitucionais.

Logo, o que se pretende encontrar pela exegese é a declaração do que está contido numa lei, em toda a sua plenitude.

¹⁵⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. p. 86.

¹⁵⁸ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. **Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 65. ROBERT ALEXY, por exemplo, propõe uma *teoria normativa da argumentação*, composta de regras que definem o procedimento que a argumentação deve seguir para ser considerada racional. Estas regras devem ser aplicáveis não somente aos discursos jurídicos, mas a todos os discursos práticos, servindo como parâmetro de aferição da racionalidade. A teoria de ALEXY segue uma estrutura tipicamente kantiana: pressupõe a existência de algo como uma faculdade universal chamada *racionalidade*; deduz desta racionalidade regras que teriam validade *a priori*; propõe que estas regras tenham validade objetiva e universal. ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**; tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

¹⁵⁹ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. **Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional**. p. 66.

2.1.1 Teoria da Norma Jurídica Tributária

Como ocorre com qualquer espécie de normatividade jurídica, não há um critério específico de classificação das normas *tributárias*. Afinal, a norma tributária é também uma *norma jurídica*; sua tipologia é, pois, exatamente a mesma das demais normas jurídicas. Ressaltando a precariedade de toda classificação, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO subdivide as normas jurídicas em cinco grandes modalidades: as normas organizatórias, as normas de competência, as normas técnicas, as normas de conduta e as normas sancionantes.¹⁶⁰

As *normas organizatórias* são aquelas instituidoras do Estado, dos seus órgãos, das suas instituições e das pessoas; as *normas de competência* conferem potestade aos sujeitos públicos e privados para a produção, a interpretação e a aplicação do Direito, seja de modo voluntário ou contencioso, bem como sua extensão e seus limites; as *normas técnicas* disciplinam a forma de produção dos atos adjetivos do Direito, ou seja, seus instrumentos de exteriorização; as *normas de conduta*, destinadas às autoridades e particulares, prescrevem as obrigações de comportamento, positivas ou negativas; e as *normas sancionantes* (ou punitivas) designam as sanções aplicáveis em razão de determinadas condutas. No campo do direito tributário, são possíveis todos os modos de expressão ou manifestação das normas jurídicas. A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco, notadamente, é exemplo de *norma de competência*.

Amparado em Hart, Bobbio, Vilanova, entre outros, PAULO DE BARROS CARVALHO propõe uma classificação jurídica mais contida, com apenas dois tipos de regras: as *de conduta* e as *de estrutura*. Muito embora todas as normas tenham relação com o disciplinamento de condutas, simplesmente pelo fato de integrarem o sistema jurídico, algumas têm por objetivo final interferir de maneira decisiva nos comportamentos sociais, enquanto outras, paralelamente, malgrado também disponham sobre as regras de conduta, disciplinam a produção de novas *estruturas*.¹⁶¹ Por este outro viés, tem-se o princípio de vedação ao efeito de confisco como um comando típico *de estrutura*.

O estudo da norma jurídica tem sido objeto de valiosos ensaios teóricos no direito tributário brasileiro, notadamente por Amílcar de

¹⁶⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p. 22.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 42.

Araújo Falcão, José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba e Paulo de Barro Carvalho, a partir, respectivamente, das seguintes obras: “Fato gerador da obrigação tributária”, “Obrigação tributária: uma introdução metodológica”, “Hipótese de incidência tributária” e “Teoria da norma tributária”. Mesmo não sendo a *norma de incidência* o objeto principal da pesquisa – o seu foco é, pelo contrário, a norma de *proteção contra a incidência* –, cumpre uma análise perfunctória.

A mais aguda e precisa exposição sobre a norma tributária, ou “regra-matriz de incidência tributária”, foi possivelmente desenvolvida por PAULO DE BARROS CARVALHO. Em sua definição, *norma jurídica* “é a proposição de estrutura hipotética que associa ao acontecimento de um fato, uma consequência que se consubstancia na previsão de um comportamento-tipo”.¹⁶²

Aderindo à teoria de Carlos Cossio – que subdivide a norma em *endonorma* (impositiva) e *perinorma* (sancionatória) –, o jurista observa a norma jurídico-tributária dividida em duas partes: a hipótese endonormativa e a consequência endonormativa. O suposto ou hipótese das endonormas abriga três critérios: o *material* (descrição de um comportamento humano: ser, dar ou fazer); o *espacial* (elementos que permitem reconhecer a circunstância de lugar) e o *temporal* (conjunto de elementos que permite identificar o critério material no tempo). A apódose ou consequência das endonormas contempla outros dois critérios: o *pessoal* (o conjunto de elementos que possibilita a identificação dos sujeitos da relação que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipotético previsto) e o *quantitativo* (delimitação de dados necessários e suficientes à determinação do conteúdo da pretensão).¹⁶³

Assim, tem-se a norma tributária por excelência, ou regra-matriz de incidência tributária, como a “norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniária”.¹⁶⁴

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. p. 188.

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**, pp. 124 *et. seq.*

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 410. Conforme JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, a norma prescreve um dever-ser, referente a uma determinada conduta humana. No entanto, há várias modalidades pelas quais se manifesta o dever-ser normativo: “A doutrina moderna cunhou, para esses diversos modos de expressão, a terminologia “modais deônticos”, que literalmente significa modalidades do dever-ser. Abstraídos certos pormenores irrelevantes para a hipótese, esses modais deônticos correspondem então aos seguintes tipos de conduta normada: (1º) conduta autorizada; (2º) conduta proibida; (3º) conduta obrigatória. BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: Uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 25. Sobre o *dever-ser* normativo, PAULO DE BARROS CARVALHO distingue o dever-ser “interproposicional” e o dever-ser “intraproposicional”. O primeiro (*inter*) une a hipótese da endonorma e a consequência da endonorma; o segundo (*intra*) é

É corriqueira a associação dos tributos com efeito de confisco à identificação de excessos na determinação do “critério quantitativo”. Todavia, embora a base de cálculo e a alíquota sejam componentes necessários e importantes para a definição da natureza jurídica das exações, não configuram, por si só, elementos suficientes para a caracterização do efeito confiscatório.

2.2 A HERMENÊUTICA E O DIREITO TRIBUTÁRIO: DIREITO NATURAL, DIREITO POSITIVO E NEOCONSTITUCIONALISMO

O tratamento filosófico conferido ao direito tributário no Brasil, evidentemente, sempre se demonstrou excepcional. Poucos autores ousaram enveredar seus conhecimentos para o campo filosófico, em grande parte apegados à vocação nitidamente positivista que caracterizou a tributação moderna (sobretudo a partir do princípio da *estricta* legalidade tributária). Em passagem simbólica dessa cultura do direito tributário brasileiro, ressalta GERALDO ATALIBA que na noção jurídica tradicional de tributo “não se incluem as razões, os fundamentos e os motivos da tributação, porque são elementos extrajurídicos”.¹⁶⁵

Fácil perceber a restrição dos juristas brasileiros em relação ao que chamaram de *elementos extrajurídicos* do Direito. É inegável, no entanto, que muitas das transformações ocorridas no ordenamento jurídico positivo tributário e em sua respectiva Ciência, podem ser analisadas e até mesmo explicadas pelas escolas filosóficas do Direito.

A interpretação (ou a hermenêutica) do direito tributário, tomada como o conjunto de procedimentos que devem ser conhecidos pelo ser cognoscente na busca da norma, nem sempre trilhou caminhos uniformes ao longo dos tempos. É possível verificar influências e reflexos dos variados fundamentos das correntes filosóficas do Direito na construção e consolidação do direito tributário.

Por isso, sem olvidar a existência de outras correntes filosóficas que tentaram explicar o fenômeno jurídico,¹⁶⁶ pode-se dizer que o en-

aquele que enlaça o sujeito pretensor do sujeito devedor, no contexto da relação jurídica. Nesta hipótese (intraproposicional) o dever-ser se triparte nos modais obrigado, permitido e proibido. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 410.

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no Direito Tributário**. p. 14.

¹⁶⁶ De acordo com MANUEL ATIENZA, ao tratar das “*Concepciones del Derecho*”, é possível destacar as seguintes correntes jusfilosóficas: formalismo jurídico, positivismo normativista,

tendimento da juridicidade do sistema constitucional tributário moderno passa por três momentos distintos: o *jusnaturalismo* (direito natural), o *positivismo* (direito positivo) e o *pós-positivismo* (neoconstitucionalismo ou pós-constitucionalismo).

2.2.1 O Jusnaturalismo

O “jusnaturalismo” é uma corrente doutrinária que reconhece um Direito *preexistente* à norma jurídica, com origem *natural* ou *divina*. Defendido por filósofos e juristas em diversos momentos da história, o chamado “direito natural” remonta, em suas origens, às civilizações gregas, organizadas a partir da concepção da “sacralidade” da moral e do Direito.¹⁶⁷ Decorre daí, portanto, a ideia de imutabilidade dos fundamentos jusnaturalistas.

O filósofo Sócrates percebia na voz da sua consciência o reflexo de valores supremos estabelecidos por Deus. Platão, seu discípulo, distinguia o *justo* em “virtude da natureza” e em “virtude da lei”. O Estado ideal, imaginado na República, não era governado por leis humanas, mas por princípios da natureza. Por isso, os governantes tinham que ser preparados desde muito jovens para tão elevada missão.¹⁶⁸

Na vertente jusnaturalista não existe a distinção entre Direito e moral. O Direito encontra-se inserido no campo da moral. Trata-se, assim, de uma instituição *intuitiva*. Por isso mesmo, a norma positivada, quando considerada imoral, pode ser descartada ou não aplicada. Segundo a corrente jusnaturalista, a normatividade jurídica contrasta com o reconhecimento de uma dimensão “ético-valorativa” que inspira os pos-

realismo jurídico, jusnaturalismo, escepticismo jurídico; pragmatismo jurídico. ATIENZA, Manuel. *El derecho como argumentación*. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 2007. pp. 19-52.

¹⁶⁷ O *jusnaturalismo* tem suas bases históricas na filosofia da Grécia Antiga. No entanto, não foi um movimento que se findou. Em Roma, com o estoicismo, a filosofia foi reduzida à ética racional, refletindo o direito natural como equidade. Na idade média, Santo Agostinho passou a considerar as ideias de Platão e a razão dos estoicos como a Sabedoria de Deus. São Tomás de Aquino, de igual forma, entendeu que as leis naturais eram parte da ordem de Deus. Com o surgimento do Estado moderno, Grócio difunde a noção de direito natural, porém dissociada da figura divina. Contemporaneamente, a ideia do jusnaturalismo ganhou novo fôlego no final da Segunda Guerra Mundial, suscitando valores morais como solução do impasse criado. Essa concepção atual do jusnaturalismo, que volta a questionar os postulados positivistas, sugere o nascimento de uma nova corrente jusfilosófica chamada pós-positivismo. HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. **Direito Constitucional**; tradução Carlos Souza. 27. ed. Barueri: Manole, 2005. p. 17.

¹⁶⁸ CICCIO, Cláudio de. **História do Pensamento Jurídico e da Filosofia do Direito**. p. 22.

tulados de *justiça*. O conteúdo do direito natural, dessa maneira, não pode resultar da *ação humana*, mas é imanente à sua própria natureza ou decorre da vontade de Deus.

Conforme postulava Aristóteles, o direito natural é aquele que tem a mesma eficácia em toda parte, prescrevendo ações cujo valor não depende do juízo que sobre elas tenha o sujeito, pois a ideia de bondade é objetiva.¹⁶⁹ Para os jusnaturalistas, são os próprios *princípios de justiça* que dão os contornos de um Direito ideal.

A grande crítica à sustentabilidade do direito natural, além de recair em sua dimensão mítica, concentrou-se em seu pensamento desordenado, confundindo a moralidade e a legalidade. Essas dificuldades seriam somente superadas com o surgimento dos arquétipos racionais da dogmática positivista, quando se concebeu uma nova proposta de ordem social às ações dos indivíduos, a partir de uma figura normativa estável, sólida e rígida, garantindo a igualdade formal e impedindo as arbitrariedades decorrentes da vontade estatal.

2.2.2 O Positivismo Jurídico

Com o advento da Escola Histórica do Direito, o jusnaturalismo cedeu lugar a dogmática do *positivismo*, caracterizada, sobretudo, pela vontade de construir uma ciência do Direito com base no modelo das ciências humanas – que consistem na descrição do mundo com o auxílio de proposições verificáveis.

Os juízos valorativos inerentes às correntes jusnaturalistas não são susceptíveis de aferição de *verdade* ou *falsidade*. As emoções, os sentimentos, os desejos etc., não podem ser verificados *objetivamente*. Logo, as teorias acerca do direito natural apenas representam juízos de valores: justo e injusto; bom e ruim; certo e errado. Não correspondem, deste modo, a alguma realidade objetiva.¹⁷⁰ Como consequência, a ciência do Direito desenvolveu-se em renúncia aos valores.

A partir de Hobbes, a figura do *homem* parte-se em duas: uma metade privada e outra pública. Defendendo que o “estado de guerra” (*bellum omnium contra omnes*) pertence à natureza humana, sustenta que os atos e as ações são submetidos, sem exceção, à lei do Estado,

¹⁶⁹ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de Filosofia do Direito; tradução e nota Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p. 17.

¹⁷⁰ HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. **Direito Constitucional**. p. 18.

mas a convicção é livre, “*in secret free*”. O filósofo propõe uma moral cujo tema é a *razão*, ditada pela situação política e pela necessidade estatal de estabelecer uma paz duradoura.¹⁷¹

Para Locke, considerado o pai espiritual do Iluminismo burguês, havia três tipos de leis: a lei *divina*, regulamentando o que é pecado; a lei *civil*, regulamentando o crime e a inocência, ou seja, a lei do Estado, ligada à coerção; e a lei *moral*, que é a medida do vício e da virtude. Diferentemente de Hobbes, Locke considera que a moral passa a compor o Estado. Desta maneira, os cidadãos não se submetem apenas ao poder estatal, mas formam juntos uma sociedade que desenvolve (tacitamente e em segredo) as suas próprias leis morais, que se situam ao lado das leis do Estado.¹⁷²

Rousseau, observando uma identidade entre a política e a moral, dirige sua crítica não somente contra o Estado estabelecido, mas contra toda a sociedade que o criticava. Propondo a derrubada do modelo estatal estabelecido, Rousseau concebe no *Contrato Social* uma constituição em que a nova sociedade ocupe o poder, onde cada indivíduo é o soberano de todos. Para ele, os indivíduos podem enganar-se, porém a *volonté générale* jamais.¹⁷³

Com a racionalidade científica do positivismo, tratou-se de separar o Direito e a moral em realidades distintas. Não cabe ao Direito, necessariamente, proteger as normas morais, apesar de alguns teóricos defenderem que o direito natural deveria servir como fundamento ao direito positivo, pois os homens devem produzir um ordenamento que faça *justiça*. De acordo com TOBIAS BARRETO, porém, o direito natural sequer existe: “o Direito não é um filho do céu, é simplesmente fenômeno histórico, um produto cultural da humanidade”. Não há, portanto, um “direito” natural; o que existem são “leis” naturais.¹⁷⁴

Para KELSEN, consagrado filósofo positivista, há uma tendência política de conceber o Direito como *justiça* ou *felicidade social*. Diz, entretanto, que se apenas uma ordem *justa* é chamada de Direito, isso significa justificá-la moralmente, mas não cientificamente. Segundo afirma, uma “ordem justa” não é aquela que busca concretizar a felici-

¹⁷¹ KOSELLECK, Reinhart. *Crítica e Crise*; tradução Luciana Villas-Boas Caetelo-Branco. Rio de Janeiro: EDUERJ, Contraponto, 1999. pp. 26-39.

¹⁷² KIOELLECK, Reinhart. *Crítica e Crise*. pp. 49-55.

¹⁷³ KIOELLECK, Reinhart. *Crítica e Crise*. pp. 137-61.

¹⁷⁴ BARRETO, Tobias. *Estudos de Direito*. p. 444. *apud* BATALHA, Wilson de Souza Campos; RODRIGUES NETTO, Sílvia Marina L. Batalha de. *Filosofia Jurídica e História do Direito*. p. 289.

dade individual de cada um, “mas sim a maior felicidade possível do maior número possível de indivíduos”.¹⁷⁵

A *teoria pura* de KELSEN, racionalmente pensada e estruturada, separa definitivamente o Direito de toda a ideologia. O seu positivismo radical espanta. Como *forma*, o Direito constitui-se em um sistema piramidal de normas hierarquicamente conformadas, não cabendo ao Estado criar esse Direito. Na verdade, para o jurista, Direito e Estado se confundem. O Estado é, pois, o próprio Direito.

A doutrina juspositivista, especialmente a teoria do filósofo austríaco, sofreu diferentes censuras. Dentre diversas, a clássica crítica contra o positivismo *kelseniano* encontra-se na “coerência científica” que faz a *ciência* jurídica “zombar” da *justiça* do Direito. Como assevera EVELYNE PISIER, “um jurista democrata-cristão ou socialista fica indignado que alguém lhe sugira: ‘Hitler é o direito’”.¹⁷⁶

Durante o período do positivismo, afirma PAULO BONAVIDES, os *princípios* já começaram a ser introduzidos nos códigos como fontes normativas do Direito, todavia, ainda como “válvula de segurança que garante o reinado absoluto da lei”.¹⁷⁷ Somente a partir do chamado pós-positivismo, os princípios passariam a ser tratados efetivamente como Direito, em uma nítida tentativa de aproximação dos postulados positivistas e jusnaturalistas.

Em síntese, consoante NORBERTO BOBBIO, é possível destacar seis critérios distintivos entre o direito natural e o direito positivo: quanto à *universalidade/particularidade*: o direito natural é onipresente, em contraposição ao direito positivo, que vale apenas em alguns lugares; quanto à *mutabilidade*: o direito natural é imutável no tempo, enquanto o direito positivo se transforma; quanto à *fonte*: um é natural e outro decorre da vontade humana; quanto à *forma de manifestação*: o direito natural é conhecido por meio de nossa razão (pela racionalidade), ao passo que o positivo, em contrário, decorre da declaração de vontade

¹⁷⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**; tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. pp. 08-9.

¹⁷⁶ PISIER, Evelyne. **História das Idéias Políticas**; tradução Maria Alice Farah Calil Antonio. Barueri: Manole, 2004. pp. 496-7. Conforme aduz EVELYNE PISIER, outros obstáculos surgem à teoria *kelseniana*: “(...) certamente, a pirâmide deve ter um ápice, a norma superior deve ser ligada a uma norma suprema. Kelsen responde que se trata de uma norma hipotética ou “norma fundamental, hipótese necessária à ciência do Direito”. Outra dificuldade: as normas estão contidas nos textos e esses textos devem ser objeto de uma interpretação. O órgão de aplicação escolhe dar um sentido ao texto, entre outros sentidos possíveis. Os sentidos relacionam-se, necessariamente com o conteúdo – o que rompe a estrutura jurídica, separada da sociedade. Kelsen, ao separar o direito da ideologia, corre um grande risco de reduzi-lo a um formalismo abstrato. PISIER, Evelyne. **História das Idéias Políticas**. p. 497.

¹⁷⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 235.

alheia; quanto ao *objeto*: as condutas reguladas pelo direito natural ou são boas ou são más por si só, enquanto as condutas reguladas pelo direito positivo são a priori indiferentes, assumindo determinada qualificação pelo ordenamento; quanto à *valoração das ações*: o direito natural estabelece aquilo que é bom, o direito positivo o que é útil.¹⁷⁸

De fato, entretanto, todos os esforços empreendidos pelo positivismo e pelo jusnaturalismo demonstraram-se insuficientes para justificar e solucionar diversas questões jurídicas relevantes. Com a chamada crise do positivismo, vislumbrou-se uma conjuntura favorável à formação de um modelo *pós-positivismo*, sugerindo uma busca por diferentes instrumentos de construção e concretização do Direito.

Deste modo, aparece um novo paradigma da dogmática jurídica, idealizado a partir do positivismo clássico – mas atento aos valores –, assentando-se nos pressupostos de reconhecimento e valorização da força normativa do texto da Constituição, de expansão da jurisdição constitucional e de desenvolvimento de uma nova dogmática jurídica da interpretação constitucional.

2.2.3 O Pós-positivismo (neoconstitucionalismo)

O rótulo genérico *neoconstitucionalismo*¹⁷⁹ abriga uma mistura de estilos, partindo da descrença no poder absoluto da razão e atingindo o desprestígio completo do Estado. Trata-se de um movimento inserido na *Pós-Modernidade*,¹⁸⁰ resultado da trajetória constitucional das últimas

¹⁷⁸ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**. pp. 22-3.

¹⁷⁹ Destaca SERGIO CADEMARTORI que são três as possibilidades de aceção do termo *neoconstitucionalismo*: “Em primeiro lugar, neoconstitucionalismo pode encarnar um certo tipo de Estado de Direito, designando portanto o modelo institucional de uma determinada forma de organização política. b) Em segundo, o neoconstitucionalismo é também uma teoria do Direito, mais concretamente aquela teoria apta para explicar as características de tal modelo. c) Finalmente, por neoconstitucionalismo cabe entender a ideologia que justifica ou defende a fórmula política assim designada”. CADEMARTORI, Sergio. **Controle da administração e legitimção judicial garantista**. In: OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; MEZZAROBBA, Orides; BRANDÃO, Paulo de Tarso [ORG.]. **Constituição e Estado Social**: Os obstáculos à concretização da Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra, 2008. p. 353.

¹⁸⁰ O tema “pós-modernidade” invoca inúmeras discussões sobre sua definição, seu objeto e sua finalidade. Conforme define SÉRGIO AQUINO: “A Pós-Modernidade é um processo (histórico e cultural) em formação. É uma vivência que não se consegue afirmar a partir de seus narradores ou de uma concepção teórica”. AQUINO, Sérgio Ricardo Fernandes de. **Rumo ao desconhecido**: inquietações filosóficas e sociológicas sobre o direito na pós-modernidade. Itajaí: Universidade do Vale do Itajaí, 2011. p. 123. Esse movimento, segundo ensina EDUARDO

décadas, levando em conta, como afirma LUIZ ROBERTO BARROSO, três marcos fundamentais: o histórico, o filosófico e o teórico.¹⁸¹

O marco *histórico* do novo direito constitucional é resultado do constitucionalismo pós-segunda guerra mundial, especialmente no continente europeu, em países como a Alemanha (Constituição de *Bonn*, de 1949) e a Itália (Constituição de 1947). No Brasil, o movimento surge com o advento da Constituição de 1988, pregando a aproximação das ideias de constitucionalismo e democracia. Como o neoconstitucionalismo as Constituições passaram a influenciar decisiva e efetivamente nas instituições, produzindo uma nova forma de organização política, que simboliza os avanços e as conquistas em relação ao reconhecimento dos direitos fundamentais.

O contorno *filosófico* do novo constitucionalismo é representado pelo pós-positivismo, decorrente de uma sublimação das correntes filosóficas *puras* (jusnaturalismo e positivismo). Com a crise do positivismo, associada às barbáries promovidas pelo *fascismo* e *nazismo* sob a proteção da legalidade, os valores e a ética retornaram à discussão jurídica, ampliando os espaços para um “conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação”.¹⁸² Este novo paradigma não pretende abandonar o direito positivo, mas apenas empreender sua releitura *moral*.

No aspecto *teórico*, tem seus delineamentos destacados por LUIS PRIETO SANCHÍS: mais princípios do que regras; mais ponderação do que submissão; a onipresença da Constituição em todas as áreas jurídicas e conflitos minimamente relevantes, ocupando o lugar de espaços isentos em favor da opção legislativa; a onipotência judicial em lugar da

BITTAR, caracteriza-se como um “estado reflexivo histórico transitivo” e não se trata de um processo necessariamente jurídico: “O Discurso pós-moderno, dentro ou fora das ciências jurídicas, e mesmo dentro delas, desde o direito civil ao direito constitucional e à teoria do Estado, parece falar a língua da proteção irrestrita à dignidade da pessoa humana, à defesa das liberdades fundamentais e às expressões da personalidade humana, preocupações estas demonstradas com o crescimento da publicização do direito privado, bem como com o crescimento da discussão e do debate da importância dos movimentos teóricos em torno de direitos fundamentais individuais, sociais, coletivos e difusos. Desprovida de universalismos, a palavra dignidade (*dignitas* – latim) parece corresponder a um importante foco, e, portanto, a um importante centro convergente de ideias e preocupações sociais, em meio às dispersões pós-modernas, onde o destaque dado reitera a importância da conquista histórica dos direitos fundamentais”. BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **O direito na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005. pp. 101, 298-9.

¹⁸¹ BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil**. Revista Brasileira de Direito Público, Belo Horizonte, v. 3, n. 11, out. 2005. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br>>. Acesso em: 08 de maio de 2011. pp. 02-5.

¹⁸² BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo** [...]. p. 04.

autonomia do legislador originário; e a coexistência de uma constelação de valores, por vezes tendencialmente contraditórios, em substituição de uma homogeneidade ideológica em torno de um punhado de princípios. O neoconstitucionalismo reúne elementos de duas tradições constitucionais frequentemente apartadas: “*fuerte contenido normativo y garantía jurisdiccional*”.¹⁸³

A concepção cerrada, estática e isolada do positivismo conduziu para a necessidade de uma proposta mais aberta e dinâmica. O Direito precisa contemplar-se com os sistemas sociais: morais, políticos, culturais, econômicos etc. Esta ideia leva, necessariamente, ao abandono de uma concepção demasiadamente simples de razão jurídica, como é o positivismo. Por outro lado, as diversas concepções jusnaturalistas são, em certo modo, o oposto do formalismo, ou seja, a dificuldade de justificar de forma racional o Direito. Com isso, abre-se caminho para a construção de um novo modelo.

Ponderando acerca das deficiências encontradas pelas tradicionais escolas filosóficas do Direito, MANUEL ATIENZA afirma que se encontra em estágio embrionário uma nova concepção de Direito, que não se define a partir dos paradigmas anteriores. Segue-se falando, segundo o autor, em positivismo jurídico (includente, excludente, ético, crítico, neopositivismo etc.), como também em *neorealismo*, *neojusnaturalismo* etc. Porém, parece haver desvanecido consideravelmente as fronteiras ideológicas entre as diferentes correntes, prevalecendo justamente as linhas mais *moderadas* de cada uma dessas concepções.¹⁸⁴

Em linhas gerais, o paradigma do neoconstitucionalismo propugna uma reconstrução do ordenamento jurídico em três planos (regras, princípios e procedimento), assim estruturados por SUZANNA POZZOLO: “O primeiro nível oferece a força vinculante típica das regras, o segundo conferiria plenitude ao ordenamento e o terceiro nível asseguraria a racionalidade de um sistema orientado pela noção de razão prática”.¹⁸⁵

Apesar disso, diversos juristas e teóricos defendem que ainda é cedo para decretar o declínio da dogmática positivista, malgrado as evidentes incompatibilidades em relação ao neoconstitucionalismo.¹⁸⁶ Para

¹⁸³ SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: CARBONELL, Miguel [ORG.]. *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta. 2003. pp. 126; 131-132.

¹⁸⁴ ATIENZA, Manuel. *El derecho como argumentación*. pp. 54-5.

¹⁸⁵ DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico*: as fases da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy, 2006. p. 82.

¹⁸⁶ Para LENIO STRECK, o neoconstitucionalismo é incompatível com o positivismo ideológico, porque este sustenta que o direito positivo, pelo simples fato de ser positivo, é justo e deve ser obedecido, em virtude de um dever moral; o neoconstitucionalismo não se coaduna com o

LENIO STRECK, entretanto, não é mais possível compactuar com as teorias positivistas no atual momento da história. Em sua visão, “a superação do positivismo dá-se pelo constitucionalismo instituído pelo e a partir do Estado Democrático (e Social) de Direito”.¹⁸⁷

Dentro deste contexto, buscando aportes em clássicas correntes filosóficas e jurídicas,¹⁸⁸ MANUEL ATIENZA propõe um enfoque argumentativo do Direito deste novo direito que se insurge, a partir do estabelecimento das seguintes premissas: a importância outorgada aos princípios na compreensão do sistema jurídico; a tendência de considerar as normas não tanto do ponto de vista lógico, mas em sua razão prática; a ideia de que o Direito é uma realidade dinâmica, correspondendo tanto a um conjunto de normas quanto a uma prática social; a importância conferida à interpretação, vista não apenas como resultado, mas como processo racional e conformador do Direito; enfraquecimento da distinção entre as linguagens prescritiva e descritiva, com a reivindicação do caráter prático da Ciência do Direito; o entendimento da validade da norma em termos não apenas formais, mas que respeite os princípios e direitos estabelecidos na Constituição; a ideia de que a jurisdição não pode ser vista em termos puramente legalistas, pois as leis devem ser interpretadas em conformidade à Constituição; a tese de que entre o Direito e a moral existe uma conexão; a tendência de uma integração entre as diversas esferas da razão prática: o Direito, a moral e a política; a ideia de que a razão jurídica não é somente instrumental, mas também prática; o fim da distinção entre Direito e não-Direito, com espaço para algum tipo de pluralismo jurídico; a importância de justificar racionalmente as decisões, como pressuposto de uma sociedade democrática; a convicção de que existem critérios objetivos que outorgam caráter racional à prática de justificação das decisões, embora não se aceite a tese de que existe

positivismo enquanto teoria, estando a incompatibilidade, neste caso, na oposição soberana que possui a lei ordinária na concepção positivista; também há uma incompatibilidade entre o neoconstitucionalismo com o positivismo visto como metodologia, porque este separou o direito e a moral, expulsando esta do horizonte jurídico. STRECK, Lenio Luiz. **A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo**. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz [ORG.]. **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**. p. 155.

¹⁸⁷ STRECK, Lenio Luiz. **A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo**. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz [ORG.]. **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**. p. 161.

¹⁸⁸ Salutar a advertência de ALFREDO AUGUSTO BECKER: “Incrivelmente difícil é convencer o jurista adepto de um determinado método de trabalho, que os outros juristas, adeptos de outros métodos, não são inimigos que se devam exterminar, mas quase sempre aliados com os quais seria muito vantajoso procurar um ajuste para reciprocamente se auxiliarem”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. p. 65.

uma resposta correta para cada caso; a consideração de que o Direito é somente um instrumento para alcançar objetivos sociais.¹⁸⁹

Disso tudo, infere-se que o novo constitucionalismo busca efetivar o Direito a partir de negação das diferenças entre justiça (pressuposto jusnaturalista) e validade (pressuposto positivista). Assim, visando alcançar seu intento, o neoconstitucionalismo sugere o predomínio de uma *norma de valor positivada*: a Constituição.

2.2.4 O Direito Tributário e a Filosofia

Os três principais cenários jusfilosóficos, inegavelmente, cravaram suas marcas no direito tributário contemporâneo. Convém repetir, como adverte ALFREDO AUGUSTO BECKER,¹⁹⁰ que a norma jurídica tributária nada mais é do que uma *norma jurídica*. A própria doutrina tradicional do direito tributário deixou de querer tratá-lo por métodos específicos. Logo, a filosofia do direito tributário é apenas filosofia jurídica. Afinal de contas, compreender “o porquê” de pagar tributos é uma questão inegavelmente filosófica.

A filosofia é atividade especulativa do pensamento, mas que se distingue da mera observação passiva ou contemplação admirativa, porquanto postula, busca as causas primeiras, explica e critica. Pode-se dizer que, sem preocupações imediatas, “a filosofia aparece como uma forma de busca racional para as questões que a própria ciência se julga incompetente para responder”.¹⁹¹

Conforme RENATO BECHO, fazer *filosofia do direito tributário* significa “repensar os conceitos desse ramo jurídico, dos conteúdos mais fundamentais aos mais avançados”. Diante deste enfoque, é possível questionar e especular sobre tradicionais e relevantes temas do direito tributário: O conceito de tributo é base do direito tributário? A finalidade do direito tributário é promover a arrecadação aos cofres públicos? Qual o papel do Poder Judiciário na formação do direito tributário?¹⁹² Ou, ainda, o que vem a ser *tributo com efeito confiscatório*?

Partindo-se do conceito positivista de Direito, entendido como “sistema de normas vigentes, obrigatórias, aplicáveis coercitivamente

¹⁸⁹ ATIENZA, Manuel. *El derecho como argumentación*. pp. 55-56.

¹⁹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. p. 117.

¹⁹¹ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de Filosofia do Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 29.

¹⁹² BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 270.

por órgãos institucionalizados, tendo a forma de lei”,¹⁹³ o ordenamento tributário moderno desenvolveu-se imputando ao conceito de tributo uma condição de elemento central, como o núcleo da tributação. Conforme a definição proposta por RUBENS GOMES DE SOUSA, o direito tributário é um ramo do direito público “que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrente da atividade financeira do Estado *no que se refere à obtenção de receitas* que correspondam ao conceito de tributos”.¹⁹⁴

Historicamente, porém, a tributação nem sempre alcançou essa “justificação normativa”. A narrativa histórica demonstra-se repleta de movimentos revolucionários contrários às exações tributárias, justamente em virtude das incongruências dos comandos legais em relação aos valores estabelecidos em cada época.

RENATO BECHO situa alguns doutrinadores contemporâneos de direito tributário, por exemplo, seguidores de uma orientação jusnaturalista, de caráter valorativo,¹⁹⁵ que destacam a importância dos princípios jurídico-tributários para obterem explicação das regras de direito positivo, como se observa na doutrina de autores como Sacha Calmon Navarro Coêlho, que defendem os direitos humanísticos valorativos.¹⁹⁶

No entanto, foi no paradigma do direito positivo que o direito tributário brasileiro encontrou o seu maior acolhimento. Com apoio no Código Tributário Nacional, a dogmática do direito tributário foi marcada substancialmente pela prevalência absoluta da lei. Conforme dizia GERALDO ATALIBA, o trabalho jurídico parte de normas, pois a norma constitucional autoriza o Estado a tributar. Assim, ponderava: “Quando, portanto, o Estado exerce a tributação, não vamos discutir nem ‘por que’ nem ‘pra que’, sob o ponto de vista jurídico”.¹⁹⁷

¹⁹³ GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. 34. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 57.

¹⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. p. 40.

¹⁹⁵ Para RENATO BECHO é possível identificar três acepções distintas para o direito natural: o *deificado* (de origem divina), o *racionalista* (de origem racional) e o *valorativo* (identificado com valores superiores ao direito posto). BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. p. 287.

¹⁹⁶ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. pp. 151-71.

¹⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no Direito Tributário**. p. 14. Na mesma linha: “(...) o Estado não está subordinado ao direito natural e pode criar regra jurídica (direito positivo) que deforme e até contrarie o direito natural; este é apenas um “dado” (matéria-prima) com o auxílio do qual, ou contra o qual, o legislador constrói a regra jurídica; e a contrariedade ao direito natural não enfraquece a juridicidade da regra jurídica”. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. p. 95.

Possivelmente, esta força acentuada do positivismo jurídico no direito tributário é produto da própria positivação do conceito de tributo, percebido historicamente como o núcleo de toda a tributação, como preconizado no Código Tributário Nacional: “tributo é prestação pecuniária *compulsória, instituída em lei*” (art. 3º).

Porém, a crise do positivismo demonstrou as deficiências de um modelo que, embora racional, legitima qualquer atrocidade sob o argumento da legalidade. Trata-se de uma crise do normativismo puro e também, portanto, da própria tributação contemporânea.

Não é mais razoável admitir, pois, a partir do marco teórico do neoconstitucionalismo, uma tributação desconexa dos princípios balizadores do Estado Democrático de Direito. A utilização de tributo com efeito de confisco, conforme o princípio solenemente incorporado pelo texto da Constituição Federal de 1988, é, assim, rechaçada veementemente no Estado brasileiro.

2.3 OS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Embora superada na doutrina a questão da (in)existência de um método *específico* de interpretação da legislação tributária, não se pode perder de vista que o Código Tributário Nacional estabeleceu, em seu art. 107, expressamente: “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo” (Capítulo IV – Interpretação e Integração da Legislação Tributária).¹⁹⁸

A principal preocupação do Diploma Tributário foi promover uma separação entre *interpretação* e *aplicação* da legislação tributária,¹⁹⁹ uma vez que na esfera do direito tributário “a aplicação era e por alguns ainda é vista como processo lógico de subsunção do fato à norma, desempenhando a interpretação o papel de compreensão da norma”.

¹⁹⁸ Advertia RUY BARBOSA NOGUEIRA, antes mesmo da promulgação do Código do Código Tributário Nacional: “No Brasil, como não dispomos de critérios legislados de interpretação do Direito Tributário, precisamos extrair os princípios diretores da interpretação e da aplicação das leis tributárias através do exame da Constituição, das leis e, enfim, de todo o sistema jurídico-tributário”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1965. p. 15.

¹⁹⁹ Importante destacar que o Código Tributário Nacional trata da “legislação tributária” e não da “lei tributária”, o que remete ao seu art. 96: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

No entanto, afirma RICARDO LOBO TORRES, o intento do texto fiscal resultou em mera separação *topográfica*, “posto que não se pode traduzir em linguagem normativa o relacionamento entre interpretação e aplicação do Direito Tributário”.²⁰⁰ Rebuscando os ensinamentos de HANS-GEORG GADAMER, interpretar o Direito é aplicá-lo.²⁰¹ De tal maneira, essas ideias ingressaram definitivamente na teoria de interpretação do direito tributário.

O Código Tributário estrema a *interpretação* e a *integração* da legislação tributária, reservando a tarefa interpretativa genericamente ao art. 107 e a tarefa integrativa ao art. 108, no qual propõe a adoção de regras hermenêuticas, de modo sucessivo: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade”.

Consoante a doutrina corrente, interpretar e integrar são atividades distintas: a *interpretação* “é a parte da ciência jurídica que se ocupa dos métodos ou processos lógicos visando a aplicar a lei aos casos particulares, e para tal define o sentido das palavras e determina o exato alcance do texto legal”; a *integração*, por sua vez, “pressupõe a lacuna da lei em relação a determinada situação concreta, inexistindo, assim, uma disposição legal expressa e específica sobre uma dada situação”.²⁰²

Para ALIOMAR BALEEIRO, a enumeração do art. 108 é ampla e abrange os princípios da hermenêutica geral do Direito. Conforme afirma, o dispositivo não dá livre e indiscriminada autonomia em relação aos vários métodos de hermenêutica que oferece à autoridade aplicadora ou ao intérprete. Pelo contrário, “impõe-lhe uma ordem de preferência, que os intérpretes e aplicadores deverão utilizar *sucessivamente*. Cada uma depois de esgotada a anterior”.²⁰³

Compreende PAULO DE BARROS CARVALHO, porém, que a integração pertence ao processo interpretativo. Segundo pondera, qualquer autoridade competente para aplicar a legislação tributária, seja administrativa ou judicial, diante desse preceito integrativo “sentir-se-á embaraçado ao ter de empregar a analogia sem levar em consideração os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais de direito público

²⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2000. pp. 26-29.

²⁰¹ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**. pp. 459-60.

²⁰² ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. pp. 373; 388-9.

²⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 678.

e a equidade”. Da mesma forma, obtempera o autor, os intérpretes do Direito “ficarão perplexos ao lançar mão dos outros sem ligá-los aos demais itens”.²⁰⁴

Nenhuma interpretação acerca do dispositivo legal, no entanto, pode se revelar mais autêntica do que a de RUBENS GOMES DE SOUSA, membro da comissão destinada à elaboração do Código Tributário: “o aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização prática integral das finalidades que a lei se destina a alcançar”.²⁰⁵

No Direito mais antigo, não havia clareza entre as diferenças de interpretação e integração, o que somente se passou a verificar com Savigny e ganhou contornos mais nítidos com Larenz, para quem “a fronteira da interpretação está na capacidade expressiva da linguagem ou no sentido possível da letra da lei”.²⁰⁶ Portanto, a grande distinção entre interpretação e integração reside em que, na primeira hipótese, o intérprete busca estabelecer pressupostos do processo para aplicação *dentro do sentido do texto*; já na integração, o aplicador utiliza-se de recursos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrario*, operando *fora dos contornos da norma*.

De todo modo, os critérios elencados no art. 108 não podem ser isoladamente considerados, haja vista que o próprio Código Tributário Nacional tratou de estabelecer, em paralelo, diferentes instrumentos hermenêuticos: utilização dos princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (art. 109); sujeição da lei tributária à definição, ao conteúdo e ao alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (art. 110);

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. pp. 134-5. Conforme nota de MISABEL DERZI, no mesmo sentido: “A rigor, a interpretação supõe uma contínua integração, pois a norma é construída a partir dos sentidos possíveis da palavra. Dentro de um amplo universo, o texto e o contexto jurídico, o melhor sentido deve ser buscado, por meio dos princípios jurídicos, da natureza da coisa e de suas peculiaridades”. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 674.

²⁰⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. p. 79.

²⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. pp. 32-5. Sucede que, conforme RICARDO LOBO TORRES, “a interpretação e a integração apresentam uma zona fronteira de pouquíssima nitidez, de forma que a separação é fluida e imprecisa. A distinção entre analogia e interpretação extensiva ou entre analogia e interpretação analógica, por exemplo, é fugidia”. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. p. 35.

interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (art. 111); interpretação favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (art. 112).

Por outro lado, diversas omissões em relação aos métodos de interpretação podem ser observadas nas disposições do texto tributário codificado, que deixou de prever a forma de correção das antinomias entre as normas e das antinomias entre ou princípios, não disciplinou a correção das contradições hierárquicas e dos conflitos temporais, deixou de situar a remissão por equidade (art. 172, IV).

Percebe-se, desta forma, que a estruturação dos critérios hermenêuticos pelo Código Tributário Nacional é ambígua, insuficiente e redundante. Diante de tantas deficiências, chega a defender RICARDO LOBO TORRES, de modo eloquente, que “melhor teria sido não existir o tal capítulo no CTN”.²⁰⁷ Por conseguinte, passa a existir uma necessidade pela busca de novos instrumentos de interpretação, o que se pode alcançar a partir das teorias do novo constitucionalismo.

2.3.1 Impossibilidade de utilização da equidade na dispensa do pagamento de tributos

Ao lado da analogia e dos princípios gerais – de direito público e de direito tributário –, o art. 108 do Código Tributário Nacional elencou a equidade como forma de integração da legislação tributária – ou, como preferem alguns juristas, forma de interpretação.

O termo equidade encerra noção extremamente abrangente e indeterminada, encontrando as suas origens no brocardo latino *summum jus, summa injuria*. Costuma-se dizer que o Direito Romano deve sua longevidade às relações intencionalmente mantidas com a equidade, considerada princípio basilar de interpretação legal.

Em sua acepção vulgar, a equidade remete à noção de justiça, razoabilidade, igualdade, bem comum etc. Porém, justiça e equidade são conceitos que não se equivalem perfeitamente. Embora materialmente

²⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração* [...]. p. 49.

coincidem as ideias de equidade e de justiça, o *equo* qualifica o justo. Como aduz EDUARDO BITTAR, tem-se na equidade algo melhor que o justo, não em seu sentido absoluto, mas no sentido que lhe é dado quando referente à parte da justiça política atinente à lei.²⁰⁸

A natureza da equidade, na concepção aristotélica, consiste em corrigir a lei, na medida em que esta se demonstra insuficiente, em virtude da sua natureza geral. A equidade é a correção dos rigores da lei. Assim, é possível superar os problemas decorrentes da impossibilidade de haver uma legislação minimamente detalhista. A equidade representa, assim, o Direito benigno, moderado, racional.

Segundo definição de MIGUEL REALE, equidade é a “justiça amoldada a especificidade de uma situação real”.²⁰⁹ Logo, representa um instrumento de realização dos interesses comuns que regem a sociedade. Lembra PAULO DE BARRO CARVALHO que não se trata de conceito construído pelo direito positivo, mas apenas mencionado.²¹⁰

A equidade sempre esteve presente no ordenamento brasileiro, inclusive nos textos constitucionais. Já na primeira Constituição de 1824, o princípio da equidade encontrava-se expressamente anunciado: “Organizar-se-ha quanto antes um Código Civil, e Criminal, fundado nas solidas bases da Justiça, e Equidade” (art. 179, XVIII). A Constituição de 1934, em seu art. 113, inciso 37, passou a prever a equidade como instrumento hermenêutico: “Nenhum Juiz deixará de sentenciar por motivo de omissão na lei. Em tal caso, deverá decidir por analogia, pelos princípios gerais de direito ou por equidade”. Ainda que de forma implícita, a equidade manteve-se no texto de todas as Constituições brasileiras, presente em termos como igualdade, justiça etc.²¹¹

Pela regra da equidade, o intérprete e o aplicador não se limitarão apenas em suprir a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a legislação que se apresentar absurda, em sua impessoalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.²¹² É o que defende CARLOS MAXIMILIANO, asseverando que a equidade desempenha “o duplo papel de suprir as lacunas dos repositórios de normas, e auxiliar a obter o sentido e alcance das disposições legais”.²¹³

²⁰⁸ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de Filosofia do Direito**. p. 117.

²⁰⁹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 299.

²¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 137.

²¹¹ Como exemplo, a Constituição de 1988, em seu art. 3º, estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, *justa* e solidária.

²¹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 683.

²¹³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. p. 140.

Essa ideia, contudo, parece conflitante com o enunciado do art. 108, § 2º, que dispõe: “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Ademais, a problemática ganha novos contornos a partir da filosofia pós-positivista, quando o direito tributário passa a reivindicar novos métodos de interpretação.

Em realidade, o Código Tributário Nacional confunde a equidade como forma de *integração* e a equidade instrumento de *interpretação*. Em seu art. 108, inciso IV, preocupa-se a legislação, aparentemente, em estabelecer uma regra de integração para o preenchimento de lacuna; no seu § 2º, diferentemente, proíbe o uso da equidade na dispensa do pagamento de tributo; portanto, limita a interpretação. Em atenção ao aludido dispositivo, MISABEL DERZI observa que a instituição do tributo e a sua dispensa estão rigidamente atreladas ao princípio da estrita legalidade, de forma que fica sem nenhuma consistência a diferenciação, já por si difícil, entre a interpretação e a integração.²¹⁴

Criticando incisivamente o dispositivo, RICARDO LOBO TORRES afirma se tratar de norma contraditória e redundante, pois “se a equidade do art. 108, IV, é forma de preenchimento de lacuna, dela logicamente não poderia resultar a dispensa de tributo. Nos casos de lacuna não há tributo e não cabe, obviamente, falar em sua dispensa”.²¹⁵

Por isso, não seria sentida a ausência do art. 108, inciso IV, e seu § 2º, caso extirpados da legislação. Aliás, como um método de *integração*, a equidade sequer é importante ao direito tributário, que se utiliza preferencialmente dos conceitos determinados e das enumerações taxativas. Além disso, se necessário fosse, a equidade poderia ser invocada independentemente de previsão expressa no Código Tributário, pois se trata de princípio ou cláusula geral.²¹⁶

Esta confusão do Diploma Tributário entre a integração e a interpretação também fica evidente, por outro lado, pela análise do art. 172: “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: (...); IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”. Trata a hipótese de correção da injustiça legal e não se confunde com o método integrativo.²¹⁷

²¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 674.

²¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração** [...]. p. 184.

²¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração** [...]. pp. 131-6.

²¹⁷ Partindo da literalidade do Código Tributário Nacional: “Sem embargo de a única restrição para o recurso à equidade ser a de não acarretar dispensa do pagamento do tributo devido, conforme se lê no § 2º do artigo 108 do C.T.N., atente-se para o fato de a disposição inserta no artigo 172 do mesmo diploma, referindo-se a ela, ser ampliativa dos efeitos que a lei tributária nacional lhe reserva de início. Acontece que a primeira consideração de equidade é genérica e,

Portanto, devem-se redobrar as cautelas, sobretudo a partir do marco do novo constitucionalismo, ao se pretender limitar o uso da equidade no direito tributário. Os métodos hermenêuticos empregados na interpretação da legislação tributária devem levar em conta todo o sistema, tal como positivado, dando ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte, dentre os quais a vedação à utilização de tributos com efeito confiscatório.

Uma rápida e desavisada leitura do art. 108 do Código Tributário Nacional pode levar ao esvaziamento equivocado do processo de interpretação contemporâneo, em que a equidade, inclusive, exerce papel fundamental na conformação do direito constitucional.

2.3.2 Interpretação econômica do Direito Tributário

A chamada interpretação econômica do direito tributário encontra suas raízes no ordenamento alemão a partir de 1919, consagrando-se durante o Governo Nazista, com a promulgação da Lei de Adaptação Tributária Alemã, que previu: § 1º – Normas Tributárias. 1) As leis fiscais devem ser interpretadas segundo as concepções gerais do nacional-socialismo. 2) Para isto, deve-se ter em conta a opinião geral, a finalidade e *significado econômico* das leis tributárias e a evolução das circunstâncias. 3) O mesmo vale para julgar os fatos. Ainda: § 6º – Abuso de Direito. 1) A obrigação tributária não pode ser evitada nem reduzida por *abuso das formas*, nem pela interpretação abusiva das possibilidades formais do direito privado. 2) Em caso de abuso, os impostos devem ser cobrados conforme uma interpretação legal adequada aos efeitos, situação e fatos econômicos.²¹⁸

Em sua concepção, a interpretação econômica²¹⁹ preconizava a existência de um “princípio dominante” na tributação, segundo o qual o

por sua generalidade, aplicável a todos os casos de direito interno, quer as leis ordinárias mencionem a adoção da equidade, quer não a adotem. A norma se dirige ao intérprete, ao aplicador da lei. Enquanto isso, a segunda consideração da equidade, na lei nacional tributária, funciona como autorização ao legislador ordinário, desde que dita (...). Afinal, só a lei pode autorizar a remissão do tributo”. FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975. pp. 208-9.

²¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. p. 135.

²¹⁹ Cumpre diferenciar a interpretação econômica do direito tributário de sua *análise econômica*, proposta por PAULO CALIENDO: “É praticamente certo em termos econômicos que nenhuma economia pode operar sem a existência de uma base mínima de organização institucional e que, por sua vez, esta base requer ser financiada (... *Law cannot be policed free of costs*). Portanto, desse fato duas ordens de preocupação têm sido desenvolvidas na teoria econômica:

direito tributário, ao fazer referência a institutos e conceitos de outros ramos jurídicos, preconizaria ao intérprete da lei que deveria levar em consideração não o fato jurídico em sua específica natureza jurídico-tributária, mas sim o *fato econômico subjacente* ou os efeitos econômicos decorrentes desse fato. Assim, ainda que o fato jurídico acontecido apresentasse natureza jurídica diversa daquela especificada na lei, seria devido o tributo em caso de equivalência dos fatos econômicos subjacentes ou dos efeitos econômicos resultantes.

No Brasil, AMÍLCAR FALCÃO foi um dos juristas que melhor tratou a questão, sustentando que este método de interpretação autoriza o intérprete a desenvolver considerações econômicas para o enquadramento do caso concreto em face do comando resultante não apenas da literalidade do texto legislativo, mas também do seu espírito, da *mens* ou *ratio legis*, desde que haja uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado.²²⁰

Segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER, a interpretação econômica deu origem à *teoria do abuso das formas*, atualmente superada, mas responsável pelo maior equívoco na história da doutrina do direito tributário.²²¹ Conforme explica, essa corrente consagrava que o dever tributário não poderia ser evitado ou reduzido pelo “abuso de formas jurídicas”, ou seja, quando no momento de juridicização do fato econômico fosse criada uma estrutura jurídica perfeitamente legal visando evitar a incidência do fato gerador do tributo.²²²

Entretanto, diante do cenário das reformas que impulsionaram o advento do Código Tributário Nacional, ficou evidente uma preocupação de aproximar a Economia do direito tributário, resultando, paradoxalmente, em não acolhimento da tese da interpretação econômica.²²³

equidade e eficiência”. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 17.

²²⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. p. 71.

²²¹ Analisando a repulsa à tese da interpretação econômica, o espanhol JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA pondera: “Não poderia ter sido outro o fim de uma tese interpretativa que em suas formas mais grosseiras, definidas atualmente, embora nunca mais explicitadas com rigor, em certos círculos da Espanha, permitem ao exegeta interpretar a normativa tributária e aplicá-la não de acordo com o fato imponível desejado e efetivamente realizado pelo contribuinte – embora tal fato esteja claramente tipificado em tal norma –, mas de acordo com o resultado econômico alcançado, quando seja igual ou equivalente, em termos econômicos, ao resultado que poderia ser alcançado com a realização de outro fato imponível. Permite ao intérprete, pura e simplesmente, prescindir da Lei, para estabelecer uma igualdade de tratamento que só a Lei pode estabelecer. LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**: teoria geral do tributo. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007. pp. 89-90.

²²² BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. p. 129.

²²³ Em sentido contrário, afirma MONTEIRO DE BARROS: “(...) é possível ao direito tributário adotar vários critérios de interpretação, inclusive o da interpretação econômica”. Em passagem

Assim sendo, em seu art. 110, o Código Tributário Nacional em 1966 encerrou um limite ao legislador ordinário quanto à interpretação da norma tributária, trazendo positivada, expressamente, a sujeição da lei à definição, ao conteúdo e ao alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Portanto, como bem elucida RUBENS GOMES DE SOUSA, os atos fatos, contratos ou negócios previstos em lei tributária como base da atividade tributária “devem ser interpretados de acordo com os seus *efeitos econômicos* e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes”. Já os *efeitos tributários* desses mesmos atos fatos, contratos ou negócios “são os que decorrem da lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes, ao contrário do que acontece no direito privado”.²²⁴

Por isso, é correto afirmar que o fato gerador do tributo, em sua essência, é um fato econômico, ao qual o direito tributário *confere relevo jurídico* e não um simples fato econômico. A doutrina moderna, aliás, abriga excepcionalmente a adoção desse processo de interpretação econômica quando presentes dois pressupostos *cumulativos*: a forma jurídica atípica revestindo o ato; intuito deliberado de não pagar ou pagar tributo a menor. Não é possível a utilização dessa metodologia, no entanto, quando o contribuinte, licitamente, atue visando uma economia fiscal (elisão tributária).²²⁵

interessante, traça um paralelo com a tributação de atividades ilícitas: “Deve ou não o direito tributário exigir imposto de atividades consideradas menos elegantes? A profissão é velha, mas a atividade não é muito elegante: casa de tolerância, por exemplo, que produzem uma riqueza; sendo, por conseguinte, capazes de produzir um índice econômico. Deve ou não o Imposto de Renda tributar os sócios ou os titulares das casas de tolerância? Há movimentação de riqueza, há capacidade contributiva. Pode, portanto, o direito tributário exigir imposto sobre estas operações?”. BARRIOS, José Eduardo Monteiro de. **Interpretação Econômica em Direito Tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no Direito Tributário**. pp. 178-9. De igual menos incisiva, ALIOMAR BALEEIRO aduz: “(...) parece certo, pois, que o CTN se apresenta tímido quanto à interpretação econômica: insinua-a, mas não a erige em princípio básico, proclamando, pelo contrário, o primado do Direito Privado (...). BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 689.

²²⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. pp. 79-80. Exemplificando, ROSA JÚNIOR: quando a lei elege a compra e venda de bem imóvel como fato gerador de ITBI, quer, em verdade, referir-se à situação econômica pela qual uma pessoa transfere riqueza imobiliária para outra em contrapartida do recebimento de outra riqueza, que é o preço. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro** [...]. p. 379.

²²⁵ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro** [...]. p. 380. Com o advento da Lei Complementar nº 104, de 2001, restou introduzida no Código Tributário Nacio-

2.4 ELEMENTOS INTEGRADORES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A imposição tributária, como toda a manifestação de vontade do Poder Público, está vinculada, em primeiro plano, ao texto constitucional. Em seu conteúdo material, a Constituição Federal brasileira abriga uma série de princípios, ou normas gerais de tributação,²²⁶ que estão acima da legislação ordinária.

São as disposições constitucionais (especialmente as de discriminação das receitas tributárias, as limitadoras do poder de tributar, as de tutela constitucional dos direitos individuais do cidadão, a da proporcionalidade do tributo à capacidade econômica), que predeterminam os fundamentos da tributação, não apenas para a criação das relações, como também para sua interpretação e aplicação.²²⁷

Deste modo, ao lado das regras especificamente ficais condicionantes do poder de tributar, existem outros princípios, não inerentes à tributação,²²⁸ que servem com vetores estruturais das relações entre o Estado e o contribuinte. Em outras palavras, constituem os elementos de integridade do sistema tributário, porquanto, não é demais lembrar, um *sistema* decorre de uma racionalidade ordenada e não da mera justaposição de tributos.

Olvidar o cunho sistemático do ordenamento jurídico é admitir que sua expressão mais evidente – as normas jurídicas – forma apenas um amontoado caótico, sem nexos nem harmonia, em que cada preceito ou instituto pode ser arbitrária e aleatoriamente entendido e aplicado,

nal a chamada *norma antielisiva*: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (art. 116, § único).

²²⁶ Cumpre frisar que as *normas gerais* aqui tratadas não se confundem com aquelas ordinárias, cujo poder de instituí-las foi outorgado pela Constituição à União, conforme art. 24: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - *direito tributário*, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...); § 1º – No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer *normas gerais*”.

²²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. p. 13.

²²⁸ É no próprio texto expresso da Constituição que, por vezes, encontramos o prestígio atribuído ao que nela está implícito ou resulta da extensão ou compreensão de suas disposições. (...). Assim acontece também no campo do Direito constitucional tributário, que não se restringe às disposições específicas em matéria exclusivamente fiscal. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 202.

grosseiramente indiferente a todos os valores jurídicos básicos resultantes da decisão referendada pelo povo.²²⁹

2.4.1 Princípio Republicano

Conforme o disposto no art. 1º da Constituição Republicana de 1988, a “República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”.

Infere-se do dispositivo inicial da Carta Política, assim, que o Brasil não é somente um Estado de Direito,²³⁰ mas um Estado *Democrático* de Direito, ou ainda, como preferem alguns, um Estado Democrático e *Social* de Direito,²³¹ consoante se extrai da conjugação de seus fundamentos e objetivos fundamentais.

A república, no Brasil, consolidou-se em 1891, significando, na conceituação precisa de ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, um “tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.²³² São, deste modo, elementos configuradores da república a eletividade (o instrumento de representação), a periodicidade (conferindo segurança à fidelidade aos mandatos e à alternância de poder) e a responsabilidade (figurando como o penhor de idoneidade da representação popular).²³³

²²⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 15.

²³⁰ O Estado de Direito (ou *Rechtsstaat*), na acepção de LEÓN DUGUIT, é aquele que está submetido ao Direito, ou seja, o Estado é um sujeito (personalizado) de Direito, que se compõe de seis elementos: “1º, uma coletividade social determinada; 2º, uma diferenciação nesta coletividade entre governantes e governados, sendo aqueles governantes só pelo fato de que possuem maior força; 3º a sua obrigação jurídica de assegurar a realização do direito; 4º, a obediência devida a toda a regra geral, formulada pelos governantes, para verificar ou aplicar a regra do direito; 5º, emprego legítimo da força, para sancionar todos os atos conformes com o direito; 6º, o caráter próprio de todas as instituições que tendem a assegurar o cumprimento da missão obrigatória dos governantes ou serviços públicos. DUGUIT, León. **Fundamento do Direito**; tradução Eduardo Salgueiro. Florianópolis: Letras Contemporâneas, 2004. pp. 59-60.

²³¹ Conforme destaca PAULO BONAVIDES, um Estado social não é aquele que apenas concede direitos sociais básicos, mas os garante efetivamente. Neste sentido, o Estado social brasileiro avançou muito com a Carta de 1988, com o mandado de injunção, o mandado de segurança coletivo, a inconstitucionalidade por omissão. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 338.

²³² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 65.

²³³ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. p. 13.

Em termos pós-modernos, a concepção de um pacto fundador, como é a Constituição, busca estabelecer não apenas as estruturas simbólicas ou os valores que condicionam o ordenamento jurídico, mas também implementar seus mecanismos de efetivação. O princípio republicano, neste contexto, não é uma afirmação puramente retórica. A república, enquanto valor, constitui valioso corolário da Constituição Federal de 1988, na medida em que inspira e oferece sustentação para todos os demais postulados e normas constitucionais.

Seu posicionamento jurídico e hierárquico é manifestamente superior no ordenamento, vez que o próprio texto constitucional proíbe a propositura de emenda tendente a abolir diversos desdobramentos do valor republicano: o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º).

Em matéria de tributação, o enunciado republicano traduz-se em raiz importante para a edição e aplicação das normas de tributação, especialmente pelo fato de contemplar os postulados da *legalidade*, mediante a plena observância por todos das regras ditadas pelos representantes do povo; e da *isonomia*, impedindo a discriminação ou a concessão de privilégios para categorias especiais.²³⁴

O postulado republicano é, portanto, a sintetização das instituições jurídicas, configurando-se, na visão de GERALDO ATALIBA, lado a lado com o princípio do pacto federativo, a mais importante e decisiva diretriz do direito público.²³⁵

2.4.2 Princípio Federativo

O arquétipo do Estado federativo brasileiro caracteriza-se pela reunião indissolúvel de seus entes políticos: a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.²³⁶

Conforme assevera ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, a busca por uma definição precisa de federação é tarefa deveras intrincada, porquanto “cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o orde-

²³⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 18.

²³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais**. p. 58. In: REVISTA DE DIREITO PÚBLICO. São Paulo: RT, n. 53-54, ano XIII, jan./jun., 1980.

²³⁶ De notar que os Municípios, no Brasil, alcançaram o *status* constitucional de ente federativo, reconhecida a sua autonomia no próprio texto constitucional. Segundo lembra GERALDO ATALIBA, o princípio básico da autonomia municipal está assegurado por sanções constitucionais gravíssimas (art. 34, VII, c). ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. p. 45.

namento jurídico local”.²³⁷ De todo modo, analisa o autor, a federação “é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros).”²³⁸

Igualmente protegido pela super-rigidez do texto constitucional (art. 60, § 4º), o princípio do federalismo representa uma regra supra-constitucional, condicionante de toda a lógica do ordenamento jurídico, compelindo os intérpretes do Direito a submeterem às suas exigências todos os demais princípios e regras jurídicas.

No Brasil, conforme assinala GERALDO ATALIBA, o princípio do pacto federativo é decorrência necessária da própria ideia republicana. Não porque sejam implicações necessárias uma da outra, mas em virtude de aspectos históricos, geográficos, sociológicos, econômicos etc. Segundo defende, a consideração deste postulado no regime constitucional brasileiro, desde 1891, leva a robustecer a convicção de que eles são, para o país, dois *institutos indissociáveis*.²³⁹

O princípio federativo possui uma profunda relevância no âmbito do direito tributário, tendo em vista as suas implicações diretas em aspectos normativos e também na discriminação de competências conferidas a cada um dos entes políticos. Cabe à União, em nome da *unidade federativa*, dispor sobre as normas gerais de direito tributário (lei complementar *nacional*), mediante atuação do Congresso Nacional. A este

²³⁷ Tentando aclarar o tema, recorre-se a OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, em análise da teoria *kelseniana*: “A Federação compreende três ordens jurídicas distintas; a coletividade central, as coletividades-membros e a comunidade total. As duas primeiras ordens são juridicamente iguais, porque estão, na mesma medida, subordinadas à ordem jurídica superior – a comunidade total. Elas são ordens jurídicas parciais, pois as suas competências se circunscrevem somente a certas matérias que lhe foram conferidas pela ordem jurídica total. As ordens jurídicas parciais, ao passo que se acham subordinadas à ordem jurídica total – que possui a suprema competência – encontram-se entre si numa relação de coordenação. A coletividade central e as coletividades-membros compreendem dois sistemas harmônicos que se encerram na coletividade total. Esta constitui verdadeiramente o Estado Federal, pois, como ordem jurídica total, abarca as duas ordens jurídicas parciais – União e membros – e surge na sua completa integridade. A chamada Constituição Federal pode ser desdobrada em duas cartas distintas: a constituição total e a constituição da União. A Constituição total compreende a verdadeira Constituição Federal e regula, portanto, os poderes do Estado federal. A constituição da União dispõe somente sobre as competências da coletividade central, delegadas pela constituição total. Ela se encontra em plano idêntico ao das constituições dos Estados-membros, que regem as competências outorgadas pela constituição total às coletividades parciais. Desse modo se evitam confusões como as que quotidianamente ocorrem entre a União – uma das coletividades parciais – e o Estado federal – a comunidade total”. REVISTA DE DIREITO PÚBLICO. São Paulo: RT, n. 53-54, ano XIII, jan./jun., 1980. Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais. pp. 66-7.

²³⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 65.

²³⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. p. 137.

mesmo órgão legislativo, cumulativamente, recai a competência de legislar no âmbito *federal*, restritamente aos interesses do ente federativo União, tal como ocorre com as Assembleias Legislativas na esfera dos Estados-membros e com as Câmaras de Vereadores, nos domínios inerentes aos Municípios. Não se pode, portanto, empreender confusão entre a lei *nacional* e a lei *federal*, malgrado ambas sejam produto do mesmo Congresso Nacional.²⁴⁰

Além disso, o federalismo atribui as receitas tributárias para que as entidades políticas possam resguardar com plenitude as suas autonomias. Entre os entes, assim, será repartido o *poder de tributar*,²⁴¹ a fim de obterem os recursos necessários à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem.

Em interessante a análise da distribuição dos poderes fiscais em Estados com ordenamento descentralizado, VICTOR UCKMAR considera que se trata de um problema particularmente delicado, pois “não subsiste efetiva autonomia se não existe a potestade de proceder às exigências necessárias para enfrentar as necessidades financeiras de cada ente”. Nos Estados federais, resulta tão importante que as governanças regionais tenham a possibilidade de contar com recursos próprios para a satisfação de suas necessidades vitais, quanto é sabidamente relevante a análoga faculdade que tem o governo nacional.²⁴²

Assim, em seu conjunto, os princípios federativo e republicano constituem o pilar fundamental da *República Federativa* do Brasil.

2.4.3 Legalidade

Se é correto afirmar, por um lado, que o Estado Democrático e Social de Direito admite apenas um governo de *leis* e não um governo de homens, pode-se dizer também, de outro lado, que o princípio de

²⁴⁰ Em passagem elucidativa de GERALDO ATALIBA: “As normas gerais de Direito Financeiro e Tributário são, por definição e pela sistemática constitucional, leis nacionais; leis que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas os transcendem aos três. Não se confundem com a lei federal, estadual ou municipal e têm seu campo próprio e específico, excludente das outras três e reciprocamente. Quer dizer, da mesma forma que dominam o próprio campo constitucional, em caráter privativo, prevalecendo – em razão de delimitação constitucional, e não de hierarquia – sobre tentativas das demais leis de lhes invadir esta faixa, não podem estender-se validamente aos objetos próprios da legislação federal, estadual e municipal”. REVISTA DE DIREITO PÚBLICO. São Paulo: RT, n. 53-54, ano XIII, jan./jun., 1980. pp. 66-7.

²⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. p. 71.

²⁴² UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. p. 95

legalidade e o postulado de igualdade (em acepção formal e material), constituem dois dos mais importantes alicerces sobre os quais se edifica o direito tributário.

O princípio de legalidade²⁴³ consubstancia os valores de justiça e segurança jurídica, impedindo o Estado de solapar esses ideais quando decide empreender a exigência de tributos, salvo mediante o consentimento do povo. Trata-se de uma garantia multissecular, remontando à Magna Carta de 1215, na Inglaterra, que limitou poderes absolutos do Rei João Sem Terra, impedindo a cobrança de tributos sem a prévia aprovação dos súditos (*no taxation without representation*).

No mundo contemporâneo não se discute a prerrogativa do Poder Estatal de exigir tributos dos particulares. Contudo, esta atribuição e o correlativo dever jurídico dos contribuintes encontram-se disciplinados pelo Direito, a fim de impedir as exações arbitrárias e o efeito confiscatório, “mediante a aplicação de certos princípios que são projetados para garantir que, em resumo, poderia denominar-se justiça na imposição”. Uma de tais garantias está representada pelo princípio da legalidade: “*pedra angular del Derecho Tributario*”.²⁴⁴

No direito brasileiro, a legalidade está expressamente enunciada em vários dispositivos da Constituição Federal de 1988: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II); a administração pública de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá ao princípio de legalidade; (art. 37); é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I).

Conforme precisa análise de LUCIANO AMARO, a legalidade tributária não implica a simples preeminência da lei, mas sim a *reserva*

²⁴³ CARLOS MAXIMILIANO diz que a rigidez da forma é um *mal necessário*: “(...) ao invés de o abrandarem com a interpretação evolutiva, agravam-no com a estreiteza da exegese presa à vontade criadora, primitiva, imutável. Se há proveito por um lado, avulta o prejuízo maior por outro: o que a lei ganha em segurança, perde em ductilidade; menos viável se torna o sofisma, porém fica excessivamente restrito o campo de aplicação da norma. Ora, incumbe à Hermenêutica precisamente buscar os meios de aplicar à riqueza, à infinita variedade dos casos da vida real à multiplicidade das relações humanas, a regra abstrata objetiva e rígida”. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. p. 21

²⁴⁴ “*En el mundo contemporáneo no se discute la prerrogativa que tiene el estado de exigir a los particulares el pago de tributos, pero tal atribución y el correlativo deber de los contribuyentes se encuentran disciplinados por el Derecho, a fin de impedir – esencialmente a través de normas constitucionales – la confiscación o exacción arbitraria, mediante la aplicación de determinados principios que tienden a garantizar lo que, de manera sintética, podría denominarse justicia en la imposición*”. CONREJO, Humberto Medrano. **La tendencia inquisitiva en el derecho tributario**. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de [ORG.]. **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. pp. 75-6.

absoluta de lei. Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a simples autorização de lei para a exigência de tributos; requer-se que a própria lei defina “todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”.²⁴⁵

Desta forma, somente por meio de lei – ato emanado da representação do próprio povo –, a Constituição autoriza a criação ou majoração da obrigação fiscal, ou seja, de transferir parcela do patrimônio particular para o Estado, sem a necessidade de indenização direta.

O próprio Código Tributário Nacional dispõe que apenas a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou sua extinção; a majoração de tributos, ou sua redução; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (art. 97). Trata-se do denominado princípio de “estrita legalidade” ou “tipicidade tributária”, traduzindo o brocardo latino *nullum tributum sine lege*.

É corolário do direito tributário constitucional, assim, que toda obrigação tributária de pagamento tenha a lei em sentido estrito como sua fonte principal, pois, conforme lembra RUY BARBOSA NOGUEIRA, desde o momento em que o Estado passou a submeter-se ao Direito, transformando-se em *Estado de Direito*, a tributação deixou de constituir uma mera *relação de poder (Gewaltverhältnis)*, passando a constituir uma *relação jurídica (Rechtsverhältnis)*.²⁴⁶

Logo, toda manifestação de vontade do legislador ordinário no que tange à tributação necessita, inarredavelmente, conformar-se com o primado da tipicidade tributária. Entretanto, não é suficiente apenas a edição da lei tributária em sentido estrito para legitimar a exigência fiscal, porquanto o ato volitivo deve revestir-se de toda a segurança conferida pelo sistema constitucional, como consequência necessária do princípio republicano.

²⁴⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 134.

²⁴⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. p. 95.

2.4.4 Igualdade

O princípio de igualdade, a exemplo da legalidade, não constitui um fundamento exclusivamente tributário, estendendo-se por todos os ramos do Direito. A igualdade, muito além de uma diretriz de Direito, preza pela forma justa de viver em sociedade.

A Constituição de 1988, anunciando os direitos fundamentais, consagra genericamente, em seu art. 5º, o postulado da isonomia: todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza; homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações. Paralelamente, o texto constitucional reforça o princípio da igualdade, explicitamente, como um dos fundamentos da tributação: é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II).²⁴⁷

Logo, se todos *são iguais perante a lei*, não é possível reservar tratamento fiscal diverso aos contribuintes que se encontram nas mesmas condições. Conforme ALIOMAR BALEEIRO, “não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição”.²⁴⁸

J. J. GOMES CANOTILHO assinala que o enunciado semântico do princípio da igualdade condensa uma grande riqueza de conteúdo, cujas implicações são percebidas tanto na *aplicação* do Direito quanto na *criação* do Direito.²⁴⁹ Assim, são destinatários da orientação constitucional de isonomia o próprio legislador e também todos os que aplicam as normas jurídicas em casos concretos.

Na definição de JOSÉ AFONSO DA SILVA, não se pode confundir igualdade em seu sentido jurídico-formal e jurídico-material. A primeira hipótese, reconhecida na maioria das Constituições, consagra a *igualdade perante a lei*, orientando que todos os indivíduos de uma categoria essencial idêntica devem ser tratados da mesma forma. A segunda mo-

²⁴⁷ Algumas Constituições julgaram necessário reiterar o princípio da igualdade, enunciando-o uma segunda vez, de referência aos tributos: “É uma velha fórmula política que reflete o penoso e longo esforço dos povos na luta secular contra privilégios e iniquidades de classe”. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 203.

²⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 203.

²⁴⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 563.

dalidade, associada à concepção de justiça concreta ou material, busca “realizar a igualização das condições desiguais”.²⁵⁰

Desta forma, não se deve compreender por igualdade uma indistinção irrestrita. Aliás, contrariamente, impõe-se o emprego do *discrímen* diante do reconhecimento das desigualdades.²⁵¹ Afinal de contas, conforme a célebre definição de RUI BARBOSA: “A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”.²⁵²

No direito tributário, a capacidade contributiva é fonte principal de critérios discriminatórios, mas deve ser compreendida em conjunto com os demais valores constitucionalizados, como a progressividade, a seletividade e também a vedação ao efeito de confisco. Observa-se, no entanto, que os critérios que justificam o tratamento desigual perante a tributação devem constar na própria Constituição.

Em seu art. 151, I, por exemplo, o texto constitucional concede autorização à União para a instituição de tributo não uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação aos demais entes federativos, visando promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico. No art. 146, III, d, igualmente, a Carta possibilita tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Assim, cabe ao legislador e ao intérprete da legislação tributária analisar o postulado da igualdade de maneira conjuntural, criando, interpretando e aplicando o Direito em toda a sua integridade. Não se deve reduzir a atividade tributária à noção superficial de igualdade formal preconizada no texto da Constituição Federal de 1988, pois é preciso buscar a efetivação do seu ideal de justiça material e de respeito à dignidade da pessoa humana.

²⁵⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 213-5.

²⁵¹ Para AMÍLCAR FALCÃO, embora admissível certa margem de discricção ou de livre ajuizamento para o estabelecimento de discriminações entre situações objetivamente consideradas, desde que se distingam por algum traço essencial ou pelo menos capaz de servir de critério de diferenciação, a verdade é que não é possível discriminar entre fatos positivamente idênticos, adotando como critério um mero aspecto acidental que não atinja a essência das relações, fatos, ou situações. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 139.

²⁵² BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: <www.ebookcult.com.br>. Acesso em: 15/07/2011.

2.4.5 Capacidade Contributiva e Progressividade

A capacidade contributiva é o fundamento basilar da tributação, ligando-se intimamente ao princípio de vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório. Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, o princípio afina-se com o postulado republicano, pois constitui corolário natural do princípio da isonomia, realizando a verdadeira *justiça fiscal*.²⁵³

A Constituição de 1988, no art. 145, § 1º, consagra o princípio da capacidade contributiva, estatuidando: “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”.²⁵⁴

Deflui-se do texto constitucional que a capacidade contributiva não se encontra situada dentre as limitações constitucionais do poder de tributar. Em realidade, porque não se apresenta exatamente como um obstáculo à tributação, mas como um princípio conformador de todo o sistema, de que decorrem as garantias constitucionais diretas, como a generalidade, a igualdade e a proporcionalidade.

Além disso, infere-se da redação constitucional que o dispositivo dirige seu comando especificamente aos impostos. Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, todavia, a regra é extensiva também, excepcionalmente, a outras modalidades de tributos, como é possível deduzir a sua aplicação às taxas de assistência e registro gratuitos (art. 5º, LXXIV e LXXVII) e, ainda, às contribuições especiais com materialidade inerente aos impostos, tal como a COFINS (art. 195, I, *b*) e o PIS (ar. 239).²⁵⁵

De toda maneira, segundo assinala ALFREDO AUGUSTO BECKER, a fim de efetivar o postulado da capacidade contributiva, a lei instituidora de determinado imposto deverá definir como a hipótese de incidência tributária o *fato-signo presuntivo de renda*, ou seja, o fato que, aprioristicamente, induz a presumir que o indivíduo que o realiza tem riqueza

²⁵³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 133.

²⁵⁴ Para ALIOMAR BALEEIRO, o princípio da capacidade contributiva, desde a sua inserção no ordenamento brasileiro, a partir da Constituição de 1946, chamava atenção para sua *complexidade técnica*. Para o autor, da análise do dispositivo então vigente (art. 202, da Constituição de 1946), era possível dividi-lo em três princípios consorciados para o fim da Justiça social pela tributação: personalização dos tributos, graduação e capacidade contributiva. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 255.

²⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. p. 33.

bastante para ser alcançado pela determinação legal.²⁵⁶ Deste modo, toda a tributação que suplantar as forças desse patrimônio será necessariamente ilegítima e, portanto, inconstitucional.

De fato, todavia, muito embora a capacidade econômica deva representar um limite à atividade tributária, o princípio encerra grande indeterminação e vagueza, resultando extremamente dificultosa a delimitação precisa de seus contornos. Em breve definição, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO traça os delineamentos do princípio da capacidade contributiva como “a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com parcela do custo das atividades públicas, ou o fenômeno revelador da riqueza”.²⁵⁷ JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, por seu turno, defende que o “princípio da capacidade” deve ser a “fonte essencial de inspiração no momento de delimitar os diferentes fatos imponíveis e de estabelecer as isenções”.²⁵⁸

A doutrina costuma ressaltar a distinção conceitual entre a capacidade *contributiva* e a capacidade *econômica*. Conforme denunciava ALFREDO AUGUSTO BECKER, em sua Teoria Geral do Direito Tributário, a própria juridicização do *princípio jusnaturalista* representou a *constitucionalização de um equívoco*, uma vez que a expressão “capacidade contributiva” traz ínsita uma ambiguidade insuperável, prestando-se as mais variadas interpretações, que somente tumultuam e obscurecem o desenvolvimento racional da ciência.²⁵⁹

Uma primeira corrente considera que capacidade contributiva e capacidade econômica são conceitos distintos, sendo a primeira relacionada com a imposição legal e a segunda associada à mera exteriorização da potencialidade econômica, independentemente de vinculação com o poder tributante. Para uma segunda corrente, a capacidade econômica é somente uma condição necessária à existência de capacidade contributiva, sendo qualificada por um dever de solidariedade.²⁶⁰

Em linhas gerais, pode-se dizer que a capacidade *econômica* é a capacidade que todos possuem, decorrente da mera disponibilidade de alguma riqueza; a capacidade *contributiva*, por sua vez, decorre da aptidão dos indivíduos (contribuintes) para arcar com o ônus da tributação,

²⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. p. 535.

²⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. p. 31.

²⁵⁸ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**. p. 24.

²⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. p. 510.

²⁶⁰ “(...) reconhecemos a existência do conceito de capacidade financeira, tal como mencionado por Tavoraro, como sendo a disponibilidade para liquidação das obrigações no tempo e forma contratados. Em suma, têm capacidade financeira os indivíduos que têm liquidez para saldar suas obrigações”. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. pp. 34-5.

presumidamente identificada pela hipótese legal, a partir de circunstâncias que evidenciam exteriorização de riqueza.

Não obstante, o dispositivo constitucional pronuncia o critério da *personalidade* em paralelo à capacidade, remetendo à clássica distinção conceitual entre os chamados impostos pessoais e impostos reais. Sumariamente, impostos *pessoais* são aqueles que incidem sobre as pessoas e impostos *reais*²⁶¹ os que incidem sobre as coisas.²⁶² Conforme elucida SACHA CALMON NAVARRO COELHO, o caráter pessoal significa o desejo do legislador constituinte de que a pessoa tributada o seja em razão de suas próprias condições pessoais, *sem a possibilidade de repassar o encargo financeiro* a terceiros (o chamado imposto direto). E conclui: “A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa”.²⁶³ Por isso, diz-se que a capacidade contributiva é um instrumento típico de conformação dos impostos pessoais ou diretos.²⁶⁴

Associada ao *caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte*, o texto da Constituição utiliza a expressão “*sempre que possível*”. Entretanto, esta não parece ser a mais acertada interpretação do dispositivo, defendendo-se na doutrina que a

²⁶¹ Pertinente a consideração feita por KIYOSHI HARADA: “Alguns autores repelem a expressão [impostos reais], sustentando que quem paga o imposto é sempre a pessoa e não a coisa. Claro que o crédito do imposto só poderia fundamentar-se na obrigação pessoal, pois a relação jurídico-tributária se instaura entre as pessoas: o sujeito ativo (União, Estados, Municípios ou DF) e o sujeito passivo (contribuinte ou o responsável tributário). HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. p. 332, nota 6.

²⁶² Acerca da distinção entre impostos reais e pessoais, GERALDO ATALIBA ensina: “São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou (*sic.*) estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (...). São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i., que não se pode conhecer este sem considerar aquele”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 141-2.

²⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p. 84.

²⁶⁴ Neste sentido, prescreve a Súmula nº 656, do Supremo Tribunal Federal: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

fórmula (sempre que possível) refere-se apenas ao *caráter pessoal dos impostos*, mas não à capacidade econômica do contribuinte.²⁶⁵ Ainda assim, a expressão “sempre que possível” denota a intenção do legislador em privilegiar a criação de impostos pessoais, a despeito de reconhecer que isto nem sempre é possível. O que o legislador constituinte reconheceu, como aduz JOSÉ MAURÍCIO CONTI, é que os impostos de caráter pessoal “tendem a atingir melhor a justiça fiscal, e melhor se adéquam ao princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual devem ser preferidos em relação aos impostos de natureza real”.²⁶⁶

A análise do princípio da capacidade contributiva (ou econômica) envolve-se necessariamente com a progressividade, cuja aplicação, no Brasil, supõe *expressa* previsão da Constituição.²⁶⁷ A progressividade é considerada por diversos autores como o próprio mecanismo de instrumentalização da capacidade contributiva, buscando fundamentação em diferentes teorias, umas pautadas em critérios políticos e morais, outras de natureza econômica.²⁶⁸

Numerosas foram as teorias desenvolvidas para conferir fundamento científico à progressividade, todas associadas ao conceito da decrescente *utilidade marginal da riqueza*. Em breve síntese, VICTOR UCKMAR propugna que as construções teóricas podem reconduzir-se a outras três classificações: do *sacrifício igual*: “os impostos devem ser distribuídos de maneira que cada contribuinte sacrifique uma quantidade

²⁶⁵ Neste sentido, HUGO DE BRITO MACHADO: “Com efeito, em seu art. 145, § 1º, disse que os tributos ‘serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte’. É certo que a expressão ‘sempre que possível’, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o sempre que possível, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 52.

²⁶⁶ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. p. 50.

²⁶⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004. p. 78.

²⁶⁸ Aduz ALIOMAR BALEEIRO: “Em parte, o fenômeno de crescimento contínuo da despesa pública exigiu maiores receitas e não era possível obtê-las de todos os contribuintes em bases uniformemente proporcionais (...). Ao lado dessa razão puramente financeira, militarão outras de ordem política e moral. A repartição da renda nacional, nas estruturas modernas, faz-se com desigualdade manifesta, de sorte que, entre quantos participando processo da produção, há contrastes estridentes: uns ganham 10, 100 e até 1.000 vezes mais do que outros. Ora, como os menos remunerados são a imensa maioria, o sufrágio universal, elevando-os ao poder político, permitiu-lhes a reivindicação política mais severa para com os detentores de maiores fortunas e rendas. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. p. 266.

igual de utilidade”; do *sacrifício proporcional*: “a igualdade da tributação é obtida, se o imposto não determina iguais sacrifícios em termos de utilidade globalmente subtraída, mas sacrifícios proporcionais à utilidade total de cada contribuinte; do *sacrifício mínimo*: “os impostos deveriam gravar acima de tudo aqueles que têm uma utilidade marginal mínima, isto é, sobre os *very rich*”.²⁶⁹

Conforme lembra ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, entretanto, não se pode confundir a progressividade e a *proporcionalidade*. Esta, diferentemente daquela, “atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas”.²⁷⁰

Para LEANDRO PAULSEN, contudo, o problema é exatamente o oposto, pois a progressividade é *incompatível* com o princípio da capacidade contributiva.²⁷¹ A simples adoção do critério de *proporcionalidade* enseja que o indivíduo rico pague mais imposto do que o indivíduo pobre, atendendo-se, desta forma, o princípio da igualdade *em proporção*. A progressividade sim é que rompe definitivamente com a igualdade, assumindo o cunho de extrafiscalidade.

Portanto, ao contrário da proporcionalidade, que cumpre o seu papel de realizar o princípio da igualdade tributária, a progressividade, como também a regressividade, constitui mecanismo de distribuição de riquezas, de justiça fiscal, na medida em que acarretam diferenciais de alíquotas em razão de opção legislativa.

Técnica semelhante à progressividade, quanto aos seus evidentes fins extrafiscais, é a *seletividade* na tributação, que consiste em onerar diferentemente as manifestações de riqueza sobre as quais incidem determinados impostos. No caso do Brasil, particularmente, o princípio é aplicável em relação aos impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e sobre os produtos industrializados (IPI). Enquanto pela regra da seletividade são estabelecidas alíquotas diferenciadas em razão da *essencialidade* da mercadoria, do serviço ou do produto, pela progressividade o diferencial de alíquotas decorre do crescimento ou da redução da base de cálculo.

Em síntese, resta evidente que o princípio da capacidade contributiva e todos os seus desdobramentos estão assentados sobre um grande pilar da tributação: todos os cidadãos-contribuintes devem ser tratados com igual dignidade.

²⁶⁹ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. p. 77.

²⁷⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 96

²⁷¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. p. 77.

2.4.6 Mínimo Vital/ Existencial

Uma das faces mais expressivas da capacidade contributiva é, certamente, a intributabilidade do mínimo vital (ou existencial), que decorre diretamente do princípio da dignidade humana.

A Constituição de 1988 não trata explicitamente do assunto, ao inverso da Carta de 1946, que expressamente preconizava o mínimo existencial, em seu art. 15, § 1º: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

De acordo com ALFREDO AUGUSTO BECKER, o princípio da capacidade contributiva sofreu uma grande deformação ao ingressar no mundo jurídico, resultando numa regra constitucional simples e cuja eficácia jurídica é muito restrita. Uma das consequências da juridicização do princípio, segundo ele, é que a renda ou o capital presumido na hipótese de incidência da lei tributária (fato-signo presuntivo) dever ser renda ou capital *acima do mínimo indispensável*. Como exemplo, o autor elenca como espécie de renda e capital abaixo do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definirem como salário mínimo, o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência (água, sal, açúcar, leite, pão, carne, verduras); a utilização de bens indisponíveis (casa de moradia, vestuário).²⁷²

Desta lógica decorre que o mínimo existencial também pode ser encontrado na Constituição de 1988, a partir dos direitos básicos que são assegurados ao trabalhador, visando à melhoria de sua condição social. Do texto constitucional dimana o direito ao “salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim” (art. 7º, IV).²⁷³

Além disso, a Constituição Federal do Brasil é copiosa na previsão de direitos, garantias e imunidades: direito de petição (art. 5º, XX-

²⁷² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. pp. 526-7.

²⁷³ “Toda pessoa tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência fora de seu controle” (art. XXV, 1, da Declaração Universal dos Direitos do Homem).

XIV), acesso à justiça (art. 5º, LXXIV), gratuidade de registros e certidões (art. 5º, LXXVI), imunidade das entidades de educação e assistência, sem fins econômicos (art. 150, VI, c), direito à saúde (art. 198), assistência social (art. 203), direito à educação (art. 206).

Por certo, a delimitação precisa do mínimo existencial constitui tarefa árdua e problemática, na medida em que não há um conteúdo específico. Para RICARDO LOBO TORRES, o mínimo existencial confunde-se com a própria questão da pobreza, abrangendo todo e qualquer direito, mesmo que originalmente não-fundamental.²⁷⁴ Conforme assevera REGINA HELENA COSTA, o mínimo vital corresponde àquela quantidade mínima de riqueza reservada ao sujeito passivo para propiciar uma vida digna.²⁷⁵ Por sua vez, JORGE DE OLIVEIRA VARGAS defende que a garantia do mínimo vital é adjacente ao princípio de vedação ao efeito confiscatório, que deve alcançar tanto a tributação direta quanto a indireta.²⁷⁶ FÁBIO GOLDSCHMIDT vai um pouco além, afirmando que o mínimo existencial não se destina apenas a preservar a sobrevivência digna do cidadão isoladamente considerado, igualmente visando proteger a estrutura familiar e as atividades produtivas.²⁷⁷

No entanto, a par das evidentes dificuldades de definição do mínimo existencial, é inegável a sua utilidade como um princípio integrador do sistema tributário nacional, impondo limites ao poder tributante para preservar a esfera de mínima de dignidade dos cidadãos: o próprio direito à subsistência.

2.4.7 Extrafiscalidade do tributo

Diz-se que um tributo é *fiscal*, como afirma FÁBIO FANUCCHI, “quando a sua cobrança não visa senão a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos e objetivam a sustentação dos encargos que são próprios do órgão central da administração”. Contrariamente, o tributo caracteriza-se como *extrafiscal* “no instante em que se manifes-

²⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. p. 69.

²⁷⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. pp. 74-5.

²⁷⁶ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco**: como garantia constitucional da tributação justa. Curitiba: Juruá, 2009. p. 142.

²⁷⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 171.

tem, com a sua cobrança, outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros”.²⁷⁸

Contudo, mesmo quando o Estado utiliza o tributo com a finalidade extrafiscal, isto não significa que desaparece a intenção de auferir receitas, uma vez que esta persiste de forma secundária. Conforme ressalta LUIZ EMYGIDIO DA ROSA JR., a atividade financeira do poder público “difere da exercida pelo particular, porque a riqueza para o Estado constitui apenas um meio para que possa cumprir sua finalidade de satisfação das necessidades públicas”.²⁷⁹

A doutrina contemporânea da extrafiscalidade não considera a atividade financeira como um simples instrumento de obtenção de receita, utilizável exclusivamente para a contenção da despesa pública. Ao contrário da concepção da *finança neutra*,²⁸⁰ a extrafiscalidade constitui um importantíssimo fator na dinâmica sócio-estrutural.

O uso extrafiscal dos impostos ganhou importância com a consolidação do chamado *Estado Social*, a partir do final da Segunda Guerra Mundial. Em razão das carências sociais despertadas, ocorreu uma mudança de postura do Estado, que passou a assumir responsabilidades mais alargadas. Nesse momento, explica FLÁVIO BERTI, acentuaram-se as preocupações dos preceitos normativos em dar um uso diferente aos tributos, em especial os impostos, para o fim de fomentar políticas nos

²⁷⁸ FÁBIO FANUCCHI destaca ainda a tributação *parafiscal*: “Quando a arrecadação tributária se desenvolve em busca de recursos que irão sustentar encargos que não são próprios da administração central do Estado mas que, apesar disto, decorram de atividades que ao Governo interessam sejam desenvolvidas, diz-se que as imposições assim feitas se revestem de feição *parafiscal*, porque se destinam à sustentação de encargos *paralelos* aos da administração pública direta”. FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. pp. 56-8. Interessante notar que ALFREDO AUGUSTO BECKER minimiza distância entre a tributação fiscal e extrafiscal: “O que no passado ocorreu foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de modo inconsciente e rudimentar. Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento cíclico. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. pp. 633-4.

²⁷⁹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro** [...]. p. 07.

²⁸⁰ A respeito do termo “*finança neutra*”, explica JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: “A intensificação dos aspectos econômico-sociais da atividade financeira acentuou a oposição entre o *neutralismo* e o *intervencionismo* das finanças públicas. Noutros termos, essa oposição se reduz à discussão entre os que entendem, no âmbito doutrinário, que elas se devem propor exclusivamente um *fim* fiscal de obtenção de recursos ou se, além disso, devem perseguir *finalidades* extrafiscais, vale dizer, de natureza econômica e social”. BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 47.

mais diferentes setores: social, econômico, cultural e, recentemente, ambiental.²⁸¹ Em realidade, a extrafiscalidade encontra-se cada vez mais presente em todos os campos da temática jurídico-tributária, consagrando-se, conforme ressalta ALIOMAR BALEEIRO,²⁸² como importante *arma de reforma social*.

Segundo o espanhol JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, contudo, o âmbito de inserção dos chamados fins fiscais dos tributos é reduzido, sob pena de colidir com os princípios da capacidade e igualdade. O Estado pode, por exemplo, buscar a redução de gastos (na conservação do meio ambiente por meio dos tributos meioambientais; em saúde, com impostos sobre o álcool ou o tabaco) ou um aumento do nível de renda ou sua melhor distribuição (por tributos desestimulantes da inutilização ou improdutividade de terras). Todavia, segundo defende o autor, terminam dentro deste contexto *todas* as possibilidades constitucionais de tributação extrafiscal, porque “o Estado não pode, com eles, perseguir finalidades que não tenham qualquer relação com os ônus públicos ou com os gastos que derivam de tais ônus”.²⁸³

No ordenamento brasileiro, porém, a doutrina tem conferido um entendimento com contornos bem mais alargados aos fins extrafiscais. Chega-se a afirmar, como defendem alguns autores, que “inexiste realmente um conceito de extrafiscalidade, senão uma descrição puramente negativa do tributo com fins fiscais”.²⁸⁴

Para ALIOMAR BALEEIRO, não existe ofensa à Constituição na instituição de impostos com o propósito de compelir ou afastar indivíduos de certos atos ou atitudes, em razão de finalidades extrafiscais. Nestes casos, como afirma, “o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação”, quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio etc.²⁸⁵

PAULO CESAR DE CASTILHO, assumindo discurso mais cauteloso, defende que é possível encontrar situações anômalas que autorizam uma tributação consideravelmente mais elevada, em prejuízo, ainda que parcial, ao próprio princípio da vedação ao efeito de confisco. Admite, assim, um *elastecimento* dos critérios preestabelecido para a caracterização da tributação confiscatória quando se tratar de tributo com finalida-

²⁸¹ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e não-confisco**. 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. p. 53.

²⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. p. 231.

²⁸³ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**. pp. 25-6.

²⁸⁴ GOLDSCHMIDT, Fábio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 187.

²⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 215.

de extrafiscal.²⁸⁶ No mesmo sentido, ESTEVÃO HORVATH defende que para o atingimento da finalidade extrafiscal pode a tributação “até mesmo ultrapassar o quantum que *normalmente* se exigiria de um tributo”. Mas adverte que não se trata de aceitar o confisco, “mas sim que os limites para que a exação seja considerada confiscatória são mais amplos que naquelas relativas aos tributos meramente fiscais”.²⁸⁷ Ou seja, sustentam que a finalidade do tributo autoriza uma diversidade de interpretação e aplicação do princípio do não-confisco.

PAULO DE BARROS CARVALHO, todavia, sustenta que, consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico tributária para a obtenção de meta que prevalecem sobre os fins meramente arrecadatórios, “o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias”. Por isso, defende que o legislador, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá pautar-se *integralmente* dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações e os princípios superiores que regem a matéria.²⁸⁸

Por certo, os limites da tributação extrafiscal, como, aliás, os de toda a atividade tributária, devem ser encontrados dentro do próprio texto constitucional, indiferentemente às finalidades perseguidas. Assim, como exemplo, quando a Constituição de 1988 autoriza os impostos extrafiscais sobre importação e exportação, como política cambial e de comércio exterior (art. 153, I e II); sobre operações financeiras, como política monetária (art. 153, V); ou sobre propriedade de imóveis, como política rural ou de urbanização das cidades (art. 153, VI e 156, I), deve o legislador ordinário atentar-se aos ditames constitucionais determinantes da atividade tributária.

Portanto, a extrafiscalidade é também um elemento fundamental do sistema tributário brasileiro, na medida em que a própria Constituição Federal disciplina a sua utilização para definir determinadas finalidades de determinados tributos. Por esta razão, deve compor o processo

²⁸⁶ CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. 117.

²⁸⁷ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 91.

²⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 288. No mesmo sentido, aduz RUBENS GOMES DE SOUSA: “Sob o ponto de vista jurídico, entretanto, os recursos financeiros utilizados no exercício da parafiscalidade, quando tenham a natureza de tributos, ficam sujeitos aos mesmos princípios constitucionais e legais aplicáveis a estes”. Note-se, porém, que o autor não faz distinção entre parafiscalidade e extrafiscalidade: “O grande desenvolvimento da intervenção do Estado na ordem econômica e social atribuiu recentemente importância considerável ao que se chamou de *parafiscalidade*, isto é, ao emprego da finança pública com objetivos não tributários. Os tributos ditos *parafiscais* são instituídos, não para obtenção de receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, e para outras finalidades econômicas ou sociais semelhantes. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. pp. 174-5.

hermenêutico, porque mitiga a interpretação da legislação tributária no caso concreto.

2.5 REDEFINIÇÃO CRÍTICA DA DOGMÁTICA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO

Com a consolidação do Estado de Direito, a tributação deixou de constituir mera *relação de poder*, passando a *relação jurídica*. A partir da dogmática do *neoconstitucionalismo*, caracterizada pela onipresença e onipotência do texto constitucional, a tributação ganha nova roupagem: é uma *relação jurídica justa*.

Durante muitos anos o direito tributário desenvolveu-se a partir da ideia de tributo como elemento fundamental. Aliás, essa nunca foi uma realidade exclusiva do direito tributário. *Os direitos* sempre foram *do tributo, da pena, do trabalho*. Atualmente, no entanto, o cenário jurídico tem-se modificado. Com o direito constitucional irradiando os seus efeitos, passou-se a tutelar *o contribuinte, o trabalhador, o consumidor, o reeducando*, enfim, a *pessoa humana digna*.

Segundo RENATO BECHO, “colocar o homem no centro do direito tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário”. Para ele, a finalidade do direito tributário “é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado”.²⁸⁹

Com o declínio do positivismo encerra-se o período de governo somente *das leis*, renascendo o governo *para os homens*. O texto constitucional coloca-se num patamar sobranceiro, guardião de direitos que o seu próprio nome define: *fundamentais*. É uma reaproximação entre o Estado e a sociedade, que se fortalece a fim de corrigir algumas distorções históricas, sobretudo em países periféricos e submetidos ao poder do capitalismo perverso.

Durante um longo período da história, o poder público assumiu posições que agrediram cidadãos, utilizando a política tributária como instrumento de dominação e tirania, quase sempre atrelada à incapacidade crônica de promover políticas públicas eficazes. Por isso, a resistência do positivismo quanto ao papel central do texto constitucional, ao se

²⁸⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. p. 342.

tratar dos confrontos paradigmáticos do Direito, constitui um evidente retrocesso para a ordem jurídica.

A superação do modelo de regras decretou uma profunda alteração do Direito. A consolidação do novo paradigma representado pelo Estado Democrático de Direito, desta forma, passa pela superação de três obstáculos, como explica LENIO STRECK: a teoria positivista das fontes vem a ser superada pela Constituição; a velha teoria da norma cede lugar à superação da regra pelo princípio; o antigo *modus* interpretativo “subsuntivo-dedutivo” cede lugar ao giro linguístico-ontológico, fundado na intersubjetividade (perspectiva da hermenêutica filosófica).²⁹⁰ Destaca o autor o caráter essencial da tese da “força normativa”,²⁹¹ da Constituição, mais especificamente da Constituição *dirigente e com-*

²⁹⁰ LUÍS ROBERTO BARROSO assevera que uma solução hermenêutica ou interpretativa não consiste em uma atividade inteiramente discricionária ou meramente mecânica, apresentando-se como resultando de uma interação entre os aspectos subjetivos e objetivos da análise realizada: “A interpretação, não apenas no direito como em outros domínios, jamais será uma atividade inteiramente discricionária ou puramente mecânica. Ela será sempre o produto de uma interação entre o intérprete e o texto, e seu produto final conterá elementos objetivos e subjetivos. E é bom que seja assim. A objetividade traçará os parâmetros de atuação do intérprete e permitirá aferir o acerto de sua decisão à luz das possibilidades exegéticas do texto, das regras de interpretação (que o confinam a um espaço que, normalmente, não vai além da literalidade da história, do sistema e da finalidade da norma) e do conteúdo dos princípios e conceitos de que não se pode afastar. A subjetividade traduzirá na sensibilidade do intérprete, que humanizará a norma para afeiçoá-la à realidade, e permitirá que ele busque a solução justa, dentre as alternativas que o ordenamento lhe abriu. A objetividade máxima que se pode perseguir na interpretação jurídica e constitucional é a de estabelecer os balizamentos dentro dos quais o aplicador da lei exercitará sua criatividade, seu senso do razoável e sua capacidade de fazer a justiça do caso concreto”. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 256.

²⁹¹ KONRAD HESSE, contrapondo-se as afirmações de Ferdinand Lassale (defende que as questões constitucionais não são jurídicas, mas sim políticas, não passando a Constituição escrita de um mero pedaço de papel), sustenta que o direito constitucional é também uma ciência normativa. Para o autor, a Constituição possui, mesmo limitadamente, uma força própria, motivadora e ordenadora da vida estatal. HESSE defende que dois *pressupostos* permitem à Constituição desenvolver sua força normativa: seu conteúdo e a *práxis*. “a) Quanto mais o conteúdo de uma Constituição lograr corresponder à natureza singular do presente, tanto mais seguro há de ser o desenvolvimento de sua força normativa. Tal como acentuado, constitui requisito essencial da força normativa da Constituição que ela leve em conta não só os elementos sociais, políticos, e económicos dominantes, mas também que, principalmente, incorpore o estado espiritual (*geistige Situation*) de seu tempo”. “b) Um ótimo desenvolvimento da força normativa da Constituição depende não apenas de seu conteúdo, mas também de sua *práxis*. De todos os partícipes da vida constitucional exige-se partilhar aquela concepção anteriormente denominada por mim vontade da Constituição (*Wille zur Verfassung*). Ela é fundamental, considerada global ou singularmente. (...) uma mudança das relações fáticas pode – ou deve – provocar mudanças na interpretação da Constituição. (...) a dinâmica existente na interpretação construtiva constitui condição fundamental da força normativa da Constituição e, por conseguinte, de sua estabilidade”. HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição: Die normative Kraft der Verfassung**; tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. pp. 20-3.

promissária, sustentando que, na atual quadra da história, “parece inadmissível não valorizar o papel do controle de constitucionalidade, até mesmo de atos de governo”.²⁹² ÉCIO OTO RAMOS DUARTE, neste sentido, sustenta que a crítica à separação entre o Direito e a moral tem mais motivações políticas que teóricas, argumentando que o neoconstitucionalismo “tem se tornado porta-voz dessas exigências de fundação, argumentação e justificação do direito e, também, das eleições políticas que estão por trás”.²⁹³

O Direito instituído a partir do Estado Democrático de Direito não é compatível com a antiga *teoria das fontes*, concebida a partir de uma sistemática que conduz a uma unidade teórica formalizante, cujo conceito-chave é o de *ato jurídico*, compreendido a partir de condutas que positivam o Direito e que são executadas por diferentes centros dotados do poder jurídico de fazê-lo, como o Estado e seus órgãos, a sociedade, os indivíduos autonomamente considerados etc. Pela velha teoria das fontes, o Direito afirma-se, emana destes atos, que passam a ser considerados teoricamente sua única fonte.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR ensina que, diante desta conjuntura, surge uma dogmática moderna, capaz de introduzir um novo saber jurídico, definindo, a cada instante, o que deve competir ao poder estatal, à sociedade e ao indivíduo. A releitura da teoria das fontes relaciona-se, primordialmente, com o problema de identificação do que é o Direito no contexto da *sociedade moderna*, auxiliando a nova dogmática jurídica como um de seus instrumentos primordiais, uma vez que torna possível regular o aparecimento contínuo e plural de normas de comportamento sem perder de vista a segurança e a certeza das relações. É o reconhecimento do fenômeno jurídico mutável, em constante câmbio, que “exige critérios para a qualificação jurídica de manifestações prescritivas da conduta social como normas, numa sociedade marcada pela perda de padrões estáveis, como o direito natural”.²⁹⁴

O neoconstitucionalismo decreta uma nova teoria das normas, buscando a necessária vinculação entre o Direito e a moral, mas sem olvidar uma forma obrigacional de obediência ao Direito. Para LUIS PRIETO SANCHÍS, em suma, “a lei não é mais a fonte única, suprema e

²⁹² STRECK, Lenio Luiz. **Constituição e Hermenêutica em Países Periféricos**. In: OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; MEZZAROBBA, Orides; BRANDÃO, Paulo de Tarso [ORG.]. **Constituição e Estado Social: Os obstáculos à concretização da Constituição**. pp. 199-203.

²⁹³ DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico**. p. 56.

²⁹⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. pp. 225-7.

racional do Direito, como pretendeu ser em outros tempos, e talvez seja este o sintoma mais visível da crise da teoria positivista do Direito”. Assim, conclui autor espanhol, “parece óbvio que há uma necessidade de revisão completa da teoria das fontes do Direito, certamente menos estatista e legalista, e provavelmente mais atenta com o surgimento de novas fontes sociais”.²⁹⁵

Em sua proposta de “*Derecho como argumentación*”, MANUEL ATIENZA teoriza que “contra o formalismo e a sua concepção fechada, estática e insular de Direito, exige-se um ambiente mais aberto e dinâmico”. Assim, prossegue o autor: “O Direito deve ser considerado em conjunto com o sistema social e com os vários aspectos do sistema social: a moral, a política, a econômica, a cultura”.²⁹⁶

A partir do novo constitucionalismo, renova-se a importância do Poder Judiciário na harmonização do ideário republicano de repartição harmônica dos Poderes. É o Poder Judiciário que detém instrumentos estáveis, empírico-dialéticos, para realizar, em última instância, as verificações necessárias, analisando as normas, os fatos e os valores envolvidos em cada tributação, na esteira conjuntural e finalística do texto constitucional. Se no passado os juízes estavam reduzidos à figura de escravos da lei, com a sua atividade limitada pelo aforismo “*dura Lex, sed Lex*”, atualmente a situação é bastante diferente: o juiz passa a julgar conforme os critérios de justiça plasmados na Constituição.

Surgem, assim, os novos métodos de solução dos conflitos normativos, de modo que os tradicionais critérios (cronológico, hierárquico e de especialidade) deixam de constituir as únicas técnicas utilizadas pelos juízes e Tribunais. Nesta linha, LUIS ROBERTO BARROSO afirma que os novos pressupostos do neoconstitucionalismo acrescentam inéditos princípios instrumentais na hermenêutica constitucional, vistos como pressupostos lógicos, metodológicos ou finalísticos, ressaltando-se “o da supremacia da Constituição, o da presunção de constitucionalidade das

²⁹⁵ “(...) la ley ha dejado de ser la única, suprema y racional fuente del Derecho que pretendió ser en otra época, y tal vez sea el síntoma más visible de la crisis de la teoría del Derecho positivista”. (...) “me parece obvio que se impone una profunda revisión de la teoría de las fuentes del Derecho, sin duda menos estatalista y legalista, pero probablemente también más atenta al surgimiento de nuevas fuentes sociales”. SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: CARBONELL, Miguel [ORG.]. *Neoconstitucionalismo(s)*. pp. 131-6

²⁹⁶ “(...) frente al formalismo y su concepción cerrada, estática e insular del Derecho, se necesitaría una más abierta y dinámica”. “El Derecho tiene que contemplarse en relación con el sistema social y con los diversos aspectos del sistema social: Morales, políticos, económicos, culturales (...)”. ATIENZA, Manuel. *El Derecho como Argumentación*. p. 52.

normas e atos do Poder Público, o da interpretação conforme a Constituição, o da unidade, o da razoabilidade e o da efetividade”.²⁹⁷

É diante desta nova perspectiva constitucional, justamente, que deve ser compreendido o direito tributário, e, notadamente, o princípio de vedação ao efeito de confisco do tributo, não somente a partir de preceitos normativos, mas também de pressupostos sociais, culturais, econômicos, políticos etc. Como há tempos dizia RUBENS GOMES DE SOUSA, “o sistema tributário de qualquer país, deve, antes de mais nada, corresponder às suas condições econômicas e sociais, e ser adaptado às suas instituições políticas e ao seu regime jurídico geral”.²⁹⁸

O princípio de vedação ao efeito de confisco tributário desafia a dogmática do positivismo, estando em consonância muito mais com a filosofia do direito natural, de natureza axiológica. O reconhecimento da tributação confiscatória, assim, deve encontrar seus fundamentos bem além do formalismo, exigindo uma análise empírica e sistemática do fenômeno jurídico da interpretação.

O postulado positivista e as suas dificuldades para explicar os “conceitos indeterminados” ainda marcam de forma indelével o pensamento jurídico brasileiro. Como consequência, tem-se uma verdadeira blindagem contra um maior intervencionismo constitucional. Talvez a chave da crise do Direito e dessa “baixa efetividade da Constituição”, conforme propõe LENIO STRECK, decorra de um pensamento jurídico ainda dominante, em que o jurista primeiro conhece (*subtilitas intelligendi*), depois interpreta (*subtilitas explicandi*), para então aplicar (*subtilitas applicandi*).²⁹⁹ Assim, o texto constitucional somente pode ser entendido a partir de sua aplicação. A Constituição será o resultado de sua interpretação, que tem o seu acontecimento no ato de aplicação, concreto, produto da intersubjetividade dos juristas, que emerge da complexidade das relações sociais.³⁰⁰

²⁹⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização** [...]. p. 08.

²⁹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. p. 188.

²⁹⁹ STRECK, Lenio Luiz. **A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo**. In: ROCHA, Leonel S.; STRECK, Lenio Luiz [ORG.]. **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**. p. 172.

³⁰⁰ No campo tributário, DINO JARACH acenava com essa tese já na década de 70, conforme defesa em Assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, ocorrida em 28 de agosto de 1971: “(...) ‘não há interpretação da lei tributária que esteja fora da aplicação concreta da própria lei tributária’. Interpretação e aplicação não são termos antitéticos – dos quais o segundo seja consequência do primeiro – porque a interpretação da lei é sempre a interpretação da realidade dos fatos, à luz dos conceitos normativos da lei, para a sua aplicação em caso concreto; de modo que não há oposição entre a interpretação da lei e a interpretação do fato imponível (...); sempre existe a

Portanto, o princípio de vedação ao efeito de confisco, como preceito constitucional, será também um resultado hermenêutico.

3 A VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO E SUA INTERPRETAÇÃO CONTEMPORÂNEA

É inegável que qualquer Estado minimamente organizado não pode prescindir da tributação. Entretanto, o curso da história tem-se demonstrado fértil em episódios com questionamentos sobre a própria legitimidade da tributação, em consequência, sobretudo, de transgressões aos direitos fundamentais.

A Constituição Federal de 1988, ao contrário das Constituições pretéritas, consagrou expressamente o princípio de vedação à utilização de tributos com efeito de confisco, evidenciando a grande preocupação do legislador constituinte em proteger os cidadãos contra a carga fiscal historicamente arbitrária e demasiada.

Ocorre, porém, que a delimitação jurídica do princípio do não-confisco é sabidamente atribulada, posto que a sua diretriz normativa caracteriza-se pela imprecisão e indeterminação conceitual. Da simples leitura do art. 150, inciso IV, da Constituição de 1988, não é possível estabelecer, *a priori*, o verdadeiro alcance do preceito fundamental, defluindo uma necessidade inexorável de empreender esforços teóricos para concretização da garantia.

3.1 PRINCÍPIOS E REGRAS JURÍDICAS

Pode-se afirmar que as normas jurídicas, na concepção moderna do Direito, dividem-se em regras e princípios. A ideia de Direito como um *conjunto de regras* – ou *normas*, na concepção de Kelsen – encontra-se hoje amplamente superada.³⁰¹

Segundo ROBERT ALEXY, costuma-se diferenciar os princípios das regras, frequentemente, por sua *generalidade*, malgrado sejam numerosos os critérios de distinção propostos pela doutrina tradicional. Para o jurista alemão, “os princípios são normas de um grau relativamente alto

³⁰¹ “Hasta ahora, lo que interesaba era el concepto de la norma de derecho fundamental o iusfundamental. Ahora hay que considerar su estructura. (...). La distinción entre reglas y principios constituye, además, el marco de una teoría normativo-material de los derechos fundamentales y, con ello, un punto de partida para responder a la pregunta acerca de la posibilidad y los límites de la racionalidad en el ámbito de los derechos fundamentales”. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*; tradução espanhol Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. pp. 81-2.

de generalidade, e as regras são normas com um nível relativamente baixo de generalidade”.³⁰²

No mesmo sentido, PAULO BONAVIDES afirma que são variados os critérios de distinção entre as regras e os princípios. Em síntese, o autor destaca a determinabilidade dos casos de aplicação (Esser); a origem; a diferenciação de normas “criadas” (*geschaffenen*) e normas “medradas” ou “crescidas” (*geschaffenen Normen*), referido por Schuman e Eckhoff; a explicitação do teor de valoração (Canaris); a relação com a idéia de Direito (Larenz) ou com a lei suprema do Direito (*Bezug zu einem obersten Rechtsgesetz*), segundo H. J. Wolff; finalmente, a importância que as normas têm para a ordem jurídica (entre outros, Peczenik e Ziembinski).³⁰³

A noção de *princípio* dimana da linguagem geométrica, designando as primeiras verdades ou as premissas de um sistema. Conforme observa MIGUEL REALE, todo o conhecimento, seja filosófico ou científico, pressupõe a existência de princípios, ou seja, “certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber”. Para o jurista, limitando-se apenas o conceito ao aspecto *lógico*, mas não ao *ético*, os princípios constituem “verdades fundantes” de um sistema de conhecimento.³⁰⁴

Na definição proposta por GERALDO ATALIBA, “princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo”. Os princípios expressam a substância última do saber e do querer popular, seus desígnios, as linhas condutoras da legislação, administração e jurisdição. Por isso, remata o autor, “não podem ser contrariados; têm de ser prestigiados até as últimas consequências”.³⁰⁵

O cenário da questão ganhou significativo destaque a partir dos debates hermenêuticos estabelecidos nos meados do século XX, contrapondo, principalmente, as teorias do inglês Herbert Hart e do norte-americano Ronald Dworkin.

No modelo teórico de HERBERT HART, inspirado na teoria positivista de Hans Kelsen, o Direito é um sistema de regras de conduta (*reglas de conducta*) que se orientam pelas chamadas regras de conheci-

³⁰² “(...) *los principios son normas de un grado de generalidad relativamente alto, y las reglas normas con un nivel relativamente bajo de generalidad*”. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. p. 83.

³⁰³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. p. 249.

³⁰⁴ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. p. 303.

³⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. p. 34.

mento (*reglas de reconocimiento*).³⁰⁶ Segundo o autor, o ordenamento jurídico é caracterizado por algumas incoerências e deficiências, decorrentes das incertezas da linguagem, possibilitando sempre mais de uma interpretação razoável. Nestas circunstâncias, os *casos difíceis* (*hard cases*) – aqueles que não podem ser solucionados por mera subsunção ou dedução –, devem ser resolvidos por intermédio de uma *atividade discricionária* de juízes ou tribunais.³⁰⁷ Assim, o magistrado, nestes casos, não se limita apenas em *aplicar* o Direito; diante dos *casos difíceis*, o juiz *cria* o Direito.

Confrontando a teoria de Hart, o modelo de RONALD DWORKIN considera que os *casos difíceis* não devem ser resolvidos por meio da discricionariedade do magistrado.³⁰⁸ Em sua crítica, aduz que “a teoria de Herbert Hart não seria capaz de apreender, afinal, o modo como todos os advogados usam a palavra ‘direito’”.³⁰⁹ Conforme sustenta o autor, mesmo quando não existe regra disciplinando um caso, é possível que alguma das partes tenha o direito de ganhar a causa, de modo que os “juízes devem aplicar o direito criado por outras instituições; não devem criar um novo direito”, pois o magistrado, mesmo nos casos difíceis,

³⁰⁶ *Hay, pues, dos condiciones necesarias y suficientes mínimas para la existencia de un sistema jurídico. Por un lado, las reglas de conducta válidas según el criterio de validez último del sistema tienen que ser generalmente obedecidas, y, por otra parte, sus reglas de reconocimiento que especifican los criterios de validez jurídica, y sus reglas de cambio y adjudicación, tienen que ser efectivamente aceptadas por sus funcionarios como pautas o modelos públicos y comunes de conducta oficial. La primera condición es la única que necesitan satisfacer los ciudadanos particulares: ellos pueden obedecer cada uno "por su cuenta" y por cualquier motivo; si bien en una sociedad saludable las más de las veces aceptarán realmente estas reglas como pautas o criterios comunes de conducta, y reconocerán la obligación de obedecerlas, o incluso harán remontar esta obligación a una obligación más general de respetar la constitución. La segunda condición tiene que ser satisfecha por los funcionarios del sistema. Filos tienen que ver en las reglas pautas o criterios comunes de conducta oficial, y apreciar críticamente como fallas las desviaciones propias y las ajenas.* HART, Herbert L. A. **El Concepto de Derecho**; tradução Genaro R. Carrió. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998. p. 145.

³⁰⁷ *En todo sistema jurídico hay un importante y amplio campo abierto al ejercicio de la discreción por los tribunales y por, otros funcionarios, quienes la ejercen fijando el contenido de criterios o pautas inicialmente vagos, resolviendo las incertidumbres de las leyes, o desarrollando y acondicionando las reglas que sólo han sido comunicadas en forma muy-general por los precedentes revestidos de autoridad.* HART, Herbert. **El Concepto de Derecho**. p. 169.

³⁰⁸ Sobre os casos difíceis, pondera RONALD DWORKIN: “Os casos difíceis se apresentam, para qualquer juiz, quando sua análise preliminar não fizer prevalecer uma entre duas ou mais interpretações de uma lei ou de um julgado. Ele então deve fazer uma escolha entre as interpretações aceitáveis, perguntando-se qual delas apresenta em sua melhor luz, do ponto de vista da moral política, a estrutura das instituições e decisões da comunidade – suas normas públicas como um todo”. DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**; tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 306.

³⁰⁹ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. p. 43.

permanece com a obrigação de “descobrir quais são os direitos das partes, e não de inventar novos direitos retroativamente”.³¹⁰

RONALD DWORKIN percebeu nos *argumentos de política* e nos *argumentos de princípio*³¹¹ outros padrões (ou *standards*) buscados pelo intérprete na tomada de decisões. Desta forma, a fim de solucionar os chamados *casos difíceis*, defende que somente os princípios jurídicos³¹² devem ser considerados pelos juízes em suas decisões, pois são obrigatórios e integram o sistema jurídico, ao contrário dos argumentos de política, que protegem os objetivos coletivos.

O jurista norte-americano desenvolveu uma teoria interpretativa pautada na *integridade* do Direito, a partir do reconhecimento de virtudes políticas: a justiça, a equidade e o devido processo legal adjetivo. Para ele, a “integridade torna-se um ideal político quando exigimos o mesmo do Estado ou da comunidade considerados como agentes morais”.³¹³ Assim, em sua proposta teórica, exige do “juiz Hércules” uma justificativa coerente no momento de aplicação da lei, com fundamento na legislação vigente e em fatores culturais.³¹⁴

Segundo RONALD DWORKIN há uma diferenciação de natureza *lógica* entre os princípios e as regras, porquanto os dois *conjuntos de padrões* balizam as decisões particulares em circunstâncias específicas, mas se distanciam quanto ao *tipo* de orientação. Para ele, “as regras são aplicáveis à maneira do *tudo-ou-nada*”,³¹⁵ ou seja, “se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida”.³¹⁶ No caso dos princípios, “não funcionam dessa maneira; eles inclinam a decisão em uma direção, embora não de maneira conclusiva”.³¹⁷

³¹⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**; tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. pp. 127-8.

³¹¹ Em sua tese dos direitos, RONALD DWORKIN expõe: “Os argumentos de *política* justificam uma decisão política, mostrando que a decisão fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo. (...). Os argumentos de *princípio* justificam uma decisão política, mostrando que a decisão respeita ou garante um direito de um indivíduo ou de um grupo. (...). Não obstante, defendo a tese de que as decisões judiciais nos casos civis, mesmo em casos difíceis como o da *Spartan Steel*, são e devem ser, de maneira característica, gerados por princípios, e não por políticas”. DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 129.

³¹² “Denomino ‘princípio’ um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade”. **Levando os Direitos a Sério**. p. 36.

³¹³ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. p. 202.

³¹⁴ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. pp. 407-10

³¹⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 39.

³¹⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 43.

³¹⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 57.

ROBERT ALEXY sugere que a diferença entre os princípios e as regras é uma distinção entre duas modalidades de normas; de natureza *qualitativa* e não meramente gradual. Assim, defende que os princípios são “*mandatos de optimización*”, de maneira que o ponto decisivo da diferenciação “é que os princípios são normas que ordenam que algo seja feito na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e práticas existentes”.³¹⁸

De acordo com a construção teórica de ROBERT ALEXY, enquanto os princípios *colidem*, as regras *conflitam*. O conflito entre duas *regras* somente pode ser resolvido de duas formas: ou se introduz uma cláusula de exceção em uma das regras ou se declara *inválida* – por meio dos critérios tradicionais de superação das antinomias – pelo menos uma das regras. A colisão entre dois princípios, por sua vez, deve ser superada de modo totalmente diferente, ou seja, pela *ponderação*. A chamada *lei de colisão*³¹⁹ implica a necessidade de um princípio *ceder* diante do outro, sem a necessidade de invalidar a norma desprezada *no caso concreto*. No caso particular, os princípios apenas têm pesos diferentes, sobressaindo àquela norma com um *peso* maior.³²⁰

Conforme afirma LUIS PRIETO SANCHÍS, no âmbito da ponderação, sempre existem interesses ou bens em conflito, sendo possível, contudo, diferentes justificações para o momento de adotar a decisão. Não precisa haver, necessariamente, o equilíbrio entre os interesses, razões ou normas; “pelo contrário, o usual é que a ponderação resulte no triunfo de algum deles no caso concreto”. Desta maneira, “onde há de existir equilíbrio é no plano abstrato: em princípio, devem ser todos de igual valor, porque senão não haveria nada a ponderar; apenas em caso de conflito impõe-se o de maior valor”.³²¹

³¹⁸ “(...) es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. p. 86.

³¹⁹ De acordo com “*la ley de colisión*”, proposta por ROBERT ALEXY, “A tensão entre norma não pode ser solucionada no sentido de prioridade absoluta de um princípio em detrimento de outro, mas sim por meio de uma ponderação entre os interesses opostos. “En esta ponderación, de los que se trata es de la ponderación de cuál de los intereses, abstractamente del mismo rango, posee mayor peso en el caso concreto”. (...). Esta ley, que será llamada “ley de colisión”, es uno de los fundamentos de la teoría de los principios aquí sostenidos. Refleja el carácter de los principios como mandatos de optimización entre los cuales, primero, no existen relaciones absolutas de precedencia y que, segundo, se refieren a acciones y situaciones que no son cuantificables. Al mismo tiempo, constituye la base para restar fuerza a las objeciones que resultan de la proximidad de la teoría de los principios con la teoría de los valores”. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. pp. 90-5.

³²⁰ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. pp. 88-90.

³²¹ “(...) al contrario, lo habitual es que la ponderación desemboque en el triunfo de alguno de ellos en el caso concreto”. (...) “donde sí ha de existir equilibrio es en el plano abstracto: en

Ponderar, portanto, segundo o jurista espanhol, é “buscar a melhor decisão (a melhor sentença, por exemplo) quando na argumentação concorrem razões justificadoras conflitantes e de um mesmo valor”. Trata-se de “um método para a resolução de certo tipo de antinomias ou contradições normativas. (...) não de todas: não daquelas que podem ser resolvidas mediante algum dos critérios usuais, hierárquico, cronológico ou de especialidade”.³²²

Assim, a caracterização dos princípios como *deveres de otimização* implica reconhecer a existência de normas jurídicas colidentes, cuja aplicabilidade depende menos de “subsunção” e mais de “ponderação”. Essa ponderação trata, exatamente, das possibilidades fáticas para a concretização dos princípios. Existem situações em que os princípios colidirão entre si ou, de forma diferente, serão marcados por conceitos ou conteúdos plurissignificativos – mas dependem de ponderação nas duas hipóteses. Logo, detectada uma relação de tensão entre normas jurídicas (sejam regras ou princípios), a solução escolhida deve ser a que melhor realize *ambas* as normas.

Obtemperando os critérios tradicionais que confrontam os princípios e as regras jurídicas,³²³ HUMBERTO ÁVILA propõe uma distinção que leva em conta a medida de ligação com fins da norma (direta ou indiretamente) e o grau de determinação da conduta devida (mais ou menos abstrata).³²⁴ Para o autor, as regras são normas imediatamente

principio, han de ser todos del mismo valor, pues de otro modo no habría nada que ponderar; sencillamente, en caso de conflicto se impondría el de más valor”. SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: CARBONELL, Miguel [ORG.]. *Neoconstitucionalismo(s)*. p. 137.

³²² “(...) buscar la mejor decisión (la mejor sentencia, por ejemplo) cuando en la argumentación concurren razones justificatorias conflictivas y del mismo valor”. (...) “un método para la resolución de cierto tipo de antinomias o contradicciones normativas. (...) no de todas: no de aquellas que puedan resolverse mediante alguno de los criterios al uso, jerárquico, cronológico o de especialidad”. SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: CARBONELL, Miguel [ORG.]. *Neoconstitucionalismo(s)*. p. 137.

³²³ Dentre as formas habituais de distinção entre os princípios e as regras, HUMBERTO ÁVILA destaca o critério do “caráter hipotético-condicional”: as regras possuem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo *se, então*; os princípios apenas indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para, futuramente, encontrar a regra aplicável ao caso concreto; o critério do “modo final de aplicação”: as regras são aplicadas de modo absoluto *tudo ou nada*, ao passo que os princípios, de modo gradual *mais ou menos*; o critério do “conflito normativo”: a antinomia entre as regras consubstancia verdadeiro conflito, a ser solucionado com a declaração de invalidade de uma das regras ou com a criação de uma exceção, ao passo que o relacionamento entre os princípios consiste num imbricamento, a ser decidido mediante uma ponderação que atribui uma dimensão de peso a cada um deles. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. pp. 31-55.

³²⁴ “A diferença existente reside não na condicionalidade propriamente dita, mas na ligação da previsão normativa com a concretização de fins ou de condutas. Nesse sentido, as regras con-

descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios, diversamente, são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.³²⁵

Segundo HUMBERTO ÁVILA, os princípios não se identificam com outras categorias comumente associadas ao seu conceito (valores, axiomas, estabelecimento de fins, postulados, critérios), constituindo uma espécie de norma jurídica que prescreve conteúdos direta ou indiretamente relacionados à conduta humana.³²⁶ Para ele, por serem normas imediatamente *finalísticas*, os princípios são importantes para compreensão do sentido das regras, assumindo variadas funções: integrativa, definitória, interpretativa, bloqueadora, rearticuladora, valorativa, argumentativa, protetora.³²⁷ A questão de fundo acerca da compreensão do fenômeno normativo, conforme LENIO STRECK, resulta de que, antes mesmo de estarem cindidos, “há um acontecer que aproxima *regra* e *princípio* em suas dimensões, a partir de uma anterioridade, isto é, a condição de possibilidade de interpretação da regra é a existência do princípio instituidor”. Para o jurista, não existe distinção de caráter estrutural entre regra e princípio, mas apenas uma diferença de natureza compreensiva, vale dizer, uma diferença *ontológica*. Deste modo, postu-

sistiriam em normas de conduta, e os princípios em normas finalísticas (ou de tarefas). Fins, como já afirmado, consistem em estados (ou bens abstratos) desejados. Normas finalísticas estabelecem a realização (não os fins propriamente) de estados desejados — fins — como devidos. O fim é conteúdo imediato das normas finalísticas. O conteúdo mediato consiste nas condutas a serem tomadas para a realização dos fins devidos. Normas finalísticas estabelecem, pois, tarefas (atividades necessárias) que conduzem a fins devidos. Essas normas, contudo, também possuem a conduta humana como conteúdo indireto. Essas considerações levam à seguinte conclusão: tanto as normas de conduta quanto aquelas que estabelecem fins possuem a conduta como objeto. A única diferença é o grau de determinação quanto à conduta devida: nas normas finalísticas, a conduta devida é aquela adequada à realização dos fins; nas normas de conduta, há previsão direta da conduta devida, sem ligação direta com fins”. ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. In: Revista Diálogo Jurídico, Salvador, Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 4, julho, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso: 21/09/08. pp. 20-1.

³²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. p. 70.

³²⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. pp. 17-20.

³²⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. p. 78.

la ser equivocado afirmar que o conflito entre regras soluciona-se pelo modelo do “tudo-ou-nada”, do mesmo modo que é equivocado dizer que o conflito entre princípios resolve-se por ponderação, o que somente seria possível “se uma regra fosse aferível sem o princípio, isto é, se uma regra pudesse ser interpretada sem o recurso aos princípios (que representam a razão prática do direito)”.³²⁸

Superando, porém, o âmbito das *normas jurídicas*, HUMBERTO ÁVILA reconhece a existência das *metanormas* ou *normas de segundo plano* – os *postulados* –, que visam estabelecer a estrutura de aplicação dos princípios e das regras, como, por exemplo, a razoabilidade, a proporcionalidade, eficiência, a proibição de excesso. Caracterizam-se os postulados, desta forma, como deveres estruturantes de aplicação das outras normas (regras e princípios).³²⁹

Os princípios e as regras jurídicas, portanto, são fenômenos diversos a serem compreendidos, havendo maneiras diferentes – porém coerentes – de proceder esta distinção. Somente a partir desta perspectiva é possível perquirir os limites pragmáticos da concepção do princípio de vedação ao efeito de confisco tributário.

³²⁸ STRECK, Lenio Luiz. **Constituição e Hermenêutica em Países Periféricos**. In: OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; MEZZAROBBA, Orides; BRANDÃO, Paulo de Tarso [ORG.]. **Constituição e Estado Social**. p. 207.

³²⁹ A respeito dos *postulados*, HUMBERTO ÁVILA sublinha: “Como os postulados situam-se em um nível diverso do das normas objeto de aplicação, defini-los como princípios ou como regras contribuiria mais para confundir do que para esclarecer. Além disso, o funcionamento dos postulados difere muito do dos princípios e das regras. Com efeito, os princípios são definidos como normas imediatamente finalísticas, isto é, normas que impõem a promoção de um estado ideal de coisas por meio da prescrição indireta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção. Diversamente, os postulados, de um lado, não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados. As regras, a seu turno, são normas imediatamente descritivas de comportamentos devidos ou atributivas de poder. Distintamente, os postulados não descrevem comportamentos, mas estruturam a aplicação de normas que o fazem. Mesmo que as regras fossem definidas como normas que prescrevem, proíbem ou permitem o que deve ser feito, devendo sua consequência ser implementada, mediante subsunção, caso a sua hipótese seja preenchida, como o fazem Dworkin e Alexy, ainda assim a complexidade dos postulados se afastaria desse modelo dual”. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. pp. 89-90.

3.2 VEDAÇÃO À UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO: VALOR OU LIMITE OBJETIVO?

Não há dúvidas que a vedação de tributos com efeito de confisco representa uma *limitação* constitucional à competência tributária. Em verdade, contudo, a grande dificuldade inerente ao enunciado do art. 150, inciso IV, da Constituição, reside em estabelecer qual a verdadeira natureza desta limitação, bem como o seu alcance e os seus efeitos. Seria a *vedação ao efeito de confisco* uma regra, um princípio ou um *postulado*? O dispositivo encerra limite objetivo, valor ou, pelo contrário, é instrumento de integração da tributação?

Para RONALD DWORKIN, as regras e os princípios, às vezes, podem desempenhar papéis muito semelhantes, de modo que a diferença entre eles reduz-se quase a uma questão de *forma*. É o que ocorre, por exemplo, com a utilização de palavras como “razoável”, “negligente”, “injusto” e “significativos”. Assim, afirma que “quando uma regra inclui um desses termos, isso faz com que sua aplicação dependa, até certo ponto, de princípios e políticas que extrapolam a [própria] regra”.³³⁰ Nestes casos, a utilização de conceitos vagos ou indeterminados determina uma aproximação entre os princípios e as regras.

Conforme postula HUMBERTO ÁVILA, um ou mais dispositivos normativos podem funcionar como pontos de referência para a construção *simultânea* de regras, princípios e postulados. Segundo a proposta do autor, a classificação das espécies normativas alberga *alternativas inclusivas*, “no sentido de que os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa”. Desta maneira, “um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma dimensão imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado)”.³³¹

PAULO DE BARROS CARVALHO assinala que o termo *princípio* não se restringe unicamente a denotar os preceitos com elevados componentes axiológicos e que influenciam no ordenamento jurídico. Também é possível empregar a terminologia para a representação das normas que fixam critérios objetivos. Não obstante, o vocábulo pode ser ainda utilizado com outros sentidos, ou seja, para significar *o próprio*

³³⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. pp. 44-5.

³³¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*. p. 60.

valor, independentemente da estrutura a que está agregado, ou *o próprio limite objetivo*, sem a consideração da norma.³³²

Deste modo, alguns dos chamados “princípios tributários”, como, por exemplo, a anterioridade, a irretroatividade e a legalidade, não são meramente enunciados gerais, que necessitam de normatização ulterior para acentuar a sua concretude. Estes dispositivos constitucionais, ao contrário do que acontece com o princípio de vedação à utilização de tributos com efeito de confisco, ferem proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade.

A doutrina tem-se demonstrado bastante produtora na tentativa de estabelecer a natureza jurídica da vedação ao efeito de confisco tributário. Segundo RICARDO LOBO TORRES, a proibição de confisco representa “imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”.³³³ Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZA o princípio da não-confiscatoriedade “deriva do princípio da capacidade contributiva”, associando-se à ideia de direito tributário justo e reforçando o direito de propriedade.³³⁴ A noção de tributação justa deflui também das conclusões de JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, ponderando que o princípio do não-confisco não pode ser isoladamente interpretado, mas sim em conjunto com os outros princípios e objetivos constitucionais, visando à justiça tributária pela diminuição das desigualdades econômicas.³³⁵ Conforme FABIO GOLDSCHMIDT, a análise sistemática dos dispositivos que circundam o art. 150, inciso IV, indica, com hialina clareza, que a intenção da vedação ao efeito de confisco tributário é fixar limites objetivos e não entregar o princípio a sua própria sorte, condenando-lhe a uma triste subjetividade. Entretanto, afirma que “há um fator fundamental que demonstra que, tal como ele se apresenta hoje no texto constitucional, deve ser classificado como valor: o princípio do não-confisco é de difícilíssima identificação”.³³⁶ Em direção semelhante, afirma JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA que, nos casos de tributação con-

³³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. pp. 190-1. Em síntese, PAULO DE BARROS CARVALHO divide quatro acepções distintas para o termo *princípio*: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores inseridos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 191.

³³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. p. 66.

³³⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. pp. 107-8.

³³⁵ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco**. pp. 177-9.

³³⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. pp. 88-9.

fiscatória, “é muito difícil, para não dizer impossível, fixar os limites quantitativos exatos, gerais e apriorísticos”.³³⁷

Ao que parece, entretanto, ainda não há uma aceitação pacífica quanto à delimitação da natureza jurídica do chamado “princípio de vedação ao efeito de confisco tributário”. Defini-lo como um *valor* implica adentrar na *teoria dos valores*, desaguando invariavelmente nas subjetividades que lhe são inerentes. De modo diverso, tratando-o como *limite objetivo*, decorre uma necessidade inflexível de definir arbitrariamente os seus limites *quantitativos*.

Para os autores de orientação jusnaturalista, indiferentemente às várias correntes filosóficas existentes, é possível afirmar que os princípios constituem o fundamento do Direito, na medida em que os valores estão colimados ao direito positivo. A noção de identidade plena entre os princípios e os valores, contudo, é objeto de censura por parte da doutrina. Conforme ROBERT ALEXY, os princípios e os valores diferenciam-se, respectivamente, em virtude do caráter deontológico e axiológico. Para o autor, “aquilo que no modelo dos valores é *prima facie* o melhor, no modelo dos princípios é *prima facie* devido; e o que no modelo dos valores é definitivamente melhor, no modelo dos princípios é definitivamente devido”.³³⁸

Igualmente, não parece acertada a redução completa dos princípios a normas (ou regras) jurídicas, como postula o positivismo, embora reconhecendo uma importância diferenciada dos princípios no sistema jurídico. Como foi visto, o completo distanciamento entre o Direito e a teoria dos valores levou a doutrina positivista ao abismo, ensejando o surgimento de uma nova escola na dogmática jurídica, que reconhece na Constituição a força motriz do Direito contemporâneo.

Em perfeita simbiose com o princípio de proibição ao efeito de confisco, é possível destacar, especialmente, o *postulado da proibição de excesso*. Na definição de HUMBERTO ÁVILA, traduz-se na ideia de que todos os direitos e princípios fundamentais, mesmo que possa ser restringíveis, não podem ser alcançados em seu núcleo essencial, “sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem o qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental”.³³⁹ O postulado constitucional de

³³⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**. p. 28.

³³⁸ “(...) *lo que en el modelo de los valores es prima facie lo mejor es, en el modelo de los principios, prima facie debido; y lo que en el modelo de los valores es definitivamente lo mejor es, en el modelo de los principios, definitivamente debido*”. ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. p. 147.

³³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p. 403.

proibição de excesso, com reconhecimento e aplicação explícita pelo Supremo Tribunal Federal, muito embora não constitua norma *específica* do direito tributário, é bastante útil em sua compreensão, associando-se normalmente com a proporcionalidade (arts. 1º e 5º, LIV) e com a liberdade de comércio (art. 170).

Nesta linha, um dos autores que melhor desenvolveu o tema foi LUIZ FELIPE DIFINI, denominando “norma de colisão” o tipo normativo veiculado pelo art. 150, IV, da Constituição de 1988. Aparentemente, para o autor, o enunciado do não-confisco sugere uma norma jurídica suscetível de *subsunção*, correspondendo, portanto, a uma regra, passível de aplicação dos conceitos de Dworkin e Alexy. Reforçando esta tese, a posição topográfica do dispositivo na Constituição, colocado entre as limitações do poder de tributar, que tipicamente constituem regras. No entanto, defende que esta não é uma conclusão acertada, porquanto “a norma em questão se caracteriza pela sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza, o que, por si só, impede a sua aplicação por subsunção”. Pondera o autor, por outro lado, que as referências doutrinárias que associam a vedação de tributos com efeito de confisco ao conceito de *princípio* devem-se muito mais à tradição jurídica de utilização do termo do que por algum fundamento jurídico realmente consistente. Conforme defende, portanto, com subsídio nos aportes doutrinários de Humberto Ávila, a norma do art. 150, inciso IV, da Constituição de 1988, constitui um princípio, mas princípio de *espécie diferente*, ou seja, *uma norma que rege a aplicação de outros princípios*.³⁴⁰

Este entendimento, aliás, aproxima-se da proposta conceitual de LUCIANO AMARO, que defende o princípio de vedação à utilização de tributo confiscatório não como um preceito *matemático*, mas como um “critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*”. Deste modo, somente “à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco”.³⁴¹

A norma jurídica que proíbe a utilização dos tributos com efeito de confisco assemelha-se, portanto, muito mais às regras de proporcionalidade e razoabilidade do que aos chamados *deveres de otimização*. Representa um verdadeiro *elemento de integração* do direito constitucional tributário; um *postulado*, *metanorma* ou norma de segundo grau (Humberto Ávila); uma *norma de colisão* (Luiz Felipe Difini). É, de

³⁴⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. pp. 75-82.

³⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 168.

fato, o próprio postulado da *proibição de excesso*, em sua vertente solenemente enunciada à tributação.

3.3 DEFINIÇÃO DO PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO

A terminologia *confisco* transcende à esfera do direito tributário, significando uma *medida sancionatória* do poder estatal. Conforme definição proposta por DE PLÁCIDO E SILVA, “confisco” ou “confiscacão” é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de “ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao *fisco* bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”.³⁴²

Em matéria tributária, o princípio da não-confiscatoriedade tem por finalidade delimitar o direito que as pessoas políticas possuem de expropriar bens privados, exigindo do legislador uma conduta marcada pela razoabilidade e racionalidade na quantificação da exação tributária, tendo em vista uma tributação justa.

A partir de uma digressão histórica, percebe-se que o efeito de confisco sempre foi, *genericamente*, objeto de grande repulsa no ordenamento constitucional brasileiro. Entretanto, como expressão *explícita* de contenção do poder de tributar, a proibição do efeito confiscatório somente adveio com a Constituição de 1988: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco” (art. 150, inciso IV). Apesar disto, o reconhecimento jurídico da garantia fiscal conquistou seu espaço, há tempos, em parcela expressiva da doutrina brasileira, que costuma identificar o princípio do não-confisco como um corolário natural do direito de propriedade.

Paradoxalmente, porém, o próprio ordenamento constitucional admite, em certos casos, a adoção de medida que muito se aproxima ao indigitado efeito confiscatório: o *perdimento de bens*.³⁴³ Como observa

³⁴² SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**: edição universitária. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. I. p. 505.

³⁴³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, (...) nos termos seguintes: (...); XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido; XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos.

RENATO BECHO, a Constituição Federal de 1988, nestas hipóteses, evitou utilizar literalmente o termo *confisco*, justamente para não confundir os dois institutos distintos.³⁴⁴

A questão que se coloca toda a vez que se trata do princípio do não-confisco, fundamentalmente, é definir *o que é efeito de confisco?* Embora a resposta seja extremamente intrincada, não é aceitável que esta dificuldade invalide o dispositivo constitucional.

O tributo, em realidade, é uma obrigação imperativa do cidadão-contribuinte, compulsória e correspondente de uma necessidade vital da coletividade. Trata-se, pois, de “uma despesa individual tão essencial como a que é consagrada à habitação, à alimentação e ao vestuário”.³⁴⁵ A tributação é um imperativo da vida social, a ponto de motivar a célebre declaração do *Justice Oliver Holmes*: “Gosto de pagar impostos, com eles compro civilização”.³⁴⁶

Por outro lado, a tributação não pode configurar jamais uma incurso descomedida ao patrimônio, a ponto de inviabilizar por completo a individualidade. Não de existir as fronteiras seguras que impeçam o exercício voraz e ilimitado do poder de tributar pelo ente público, que, na ânsia de auferir recursos destinados à satisfação das necessidades coletivas, acaba muitas vezes por extrapolar os patamares de uma tributação aceitáveis. Em outra célebre afirmação, pronunciada no famoso caso *Mc.Culloch vs Maryland*, afirmou o *Chief Justice Marshall* que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”.³⁴⁷

PAULO DE BARROS CARVALHO avalia que a temática sobre as linhas demarcatórias do efeito confiscatório, em matéria de tributação, decididamente não foi desenvolvida de modo plenamente satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda em processo de elaboração. A doutrina existente não logrou êxito de obter as fronteiras do as-

³⁴⁴ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. pp. 413-4. De forma contrária, REGINA HELENA COSTA afirma que Constituição da República autoriza duas hipóteses de *confisco de bens*. COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. p. 75.

³⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. p. 124.

³⁴⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. p. 124.

³⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 214. Recorrendo à fábula de MONTEIRO LOBATO, é possível traçar um paralelo interessante com a tributação com efeito de confisco: “Este engenhoso sistema de tortura tem em vista uma coisa só: permitir que sobre o corpo do gigante a vermina duma parasitalha infinita engorde em *dolce far niente*, como o carrapato engorda no couro do boi pesteadado. Vermina ininteligente! Consultasse ela os carrapatos e receberia deles um conselho salutar: – É perigoso levar a sucção a grau extremo; morre o boi, e com ele a parasitalha”. LOBATO, Monteiro. **Na Antevéspera, Novo Guliver**. São Paulo: Brasiliense, 1959. p. 95. *apud* ZILVETI, Fernando Aurélio; COELHO, Mônica Pereira. **Ensaio sobre o Princípio do Não-Confisco**. In: COSTA, Alcides Jorge [COORD.]. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, n. 20, ano 2006. p. 49.

sunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Assim, o princípio permanece como um mero vetor axiológico.³⁴⁸

Grande parcela dos juristas, inclusive, considera desnecessária e redundante a previsão expressa da proibição do efeito de confisco em matéria tributária. No entanto, é inegável reconhecer que o dispositivo constitucional somente vem a reforçar uma garantia anteriormente implícita. Aliás, defendendo uma previsibilidade ainda maior do princípio do não-confisco, VITTORIO CASSONE relembra uma das recomendações propostas no 1º Congresso Nacional de Estudos Tributário – CNET, que acabou aprovada nos termos seguintes: “Sugere-se que a lei complementar defina o que seja confisco”.³⁴⁹

Possivelmente nessa esteira, em 1989, o ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, quando então Senador da República, apresentou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 173, com subsídio no anteprojeto elaborado por Geraldo Ataliba, propondo uma alteração do Código Tributário Nacional.³⁵⁰ Em linhas gerais, o projeto, que foi rejeitado,³⁵¹ buscava fixar os limites à utilização dos tributos com efeito de confisco. Entretanto, passados mais de vinte anos da promul-

³⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 212.

³⁴⁹ CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 158. No mesmo sentido, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO defende que “tem cabimento a edição de lei complementar (de âmbito nacional) para regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da Constituição), tendo em mira os limites extremos compatíveis com a carga tributária suportável pelos contribuintes. Considerando todas as potencialidades tributárias, o legislador nacional terá condições de estabelecer um limite de ônus fiscal para os tipos de operações, em que pese a dificuldade que encontrará para não ferir o princípio da autonomia em matéria tributária”. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. p. 35.

³⁵⁰ Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. § 1.º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre o abandono de mercadorias previstas na legislação vigente. § 2.º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio. § 3.º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 127.

³⁵¹ Conforme registra IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, sua participação foi importante como relator do Projeto de Lei Complementar nº 168, por solicitação do Instituto dos Advogados de São Paulo. Em sua manifestação, deduziu: “por outro lado, o art. 7º é insuficiente. Considerar que a perda total do bem seria confisco, mas não 95%, ou que o ultrapassar 50% de rendas teria o mesmo perfil, desde que em uma única incidência e não em todas elas, é não evitar o confisco, mas legitimá-lo”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. p. 127.

gação da Carta de 1988, não há qualquer indicativo *objetivo* capaz de auxiliar na tarefa de afastar a tributação confiscatória.

No direito comparado, a Suprema Corte da Argentina declarou constitucionalmente ilegítimos os impostos incidentes sobre a renda imobiliária com alíquota superior a 33%, pois “o imposto, subtraindo uma parte substancial da propriedade ou da renda do capital gravado *degenera en exacción o confiscación*”.³⁵² No Tribunal Constitucional Alemão decidiu-se, recentemente, que o conjunto da carga tributária do contribuinte não pode suplantiar 50% dos seus rendimentos.³⁵³ A Corte Suprema dos Estados Unidos entende que a única hipótese de tributação confiscatória vislumbra-se no caso de instituir-se um novo tributo “*embodying some element of discrimination, applies to a binding commitment made before the new tax was imposed and when it could have been anticipated*”.³⁵⁴ Na Espanha, diante do art. 31 da Constituição Espanhola,³⁵⁵ a doutrina assinalou que “um imposto que incidisse sobre o patrimônio ou a renda global de um sujeito com alíquotas superiores a 90% poderia ser taxado de confiscatório”.³⁵⁶

No Brasil, contudo, são ainda extremamente tímidas as inclinações, sobretudo da jurisprudência, quanto à fixação de limites ou critérios objetivos para a mensuração do efeito confiscatório. Numa das poucas incursões sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.783/1999, que pretendia aumentar a alíquota da contribuição previdenciária dos servidores públicos ao patamar de 25%. No julgamento pela invalidação da lei (ADIMC 2.010/DF, rel. Min. Celso de Mello), um dos principais vícios apontados foi justamente a afronta ao princípio do não-confisco.³⁵⁷

³⁵² UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. p. 87. Este limite não se aplica quando superado para satisfazer obrigações plúrimas – por exemplo em matéria de sucessões – ou então por multa de mora devida pelo pagamento atrasado do imposto. UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. pp. 87-8.

³⁵³ GOLDSCHMIDT, Fabio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. pp. 224-5.

³⁵⁴ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. pp. 89-90. De acordo com o autor, “foi declarado ilegítimo enquanto *confiscatory*, um tributo especial, particularmente gravoso a cargo de sociedades estrangeiras, que fora introduzido depois que uma companhia estrangeira havia feito maciços investimentos para a construção de ferrovias. UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. p. 90. n. 12.

³⁵⁵ “*Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

³⁵⁶ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**. p. 28.

³⁵⁷ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: Teoria e jurisprudência**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p 144. Essa mesma orientação foi sustentada pela Corte Constitucional, em decisões posteriores: RE-AgR 386.098/MT, rel. Min. Sepúlveda Pertence; RE-AgR 414.915/PR, rel.

Ainda sob a égide da Emenda Constitucional de 1969, ALIOMAR BALEEIRO definiu “tributos confiscatórios” como aqueles “que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”. Desde aquele tempo, o autor ressaltava que o problema da vedação ao confisco reside na fixação dos limites, excedido os quais os objetivos prometidos pela Constituição estariam irremediavelmente feridos.³⁵⁸

A doutrina especializada tem empreendido algumas tentativas, pouco profícuas, de estabelecer uma delimitação conceitual ao “efeito confiscatório”.³⁵⁹ Na lição de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DORIA, “o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa”.³⁶⁰ Segundo JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, “toda imposição tributária que tenha como resultado um *plus* indevido a favor do Estado, terá natureza confiscatória, terá efeito de confisco”.³⁶¹ De acordo com RENATO BECHO, o confisco tributário pode ser visto como “a transferência total ou de parcela exagerada e insuportável do bem objeto da tributação, da propriedade do contribuinte para o Estado”.³⁶² HUGO DE BRITO MACHADO, por sua vez, afirma que o tributo com efeito de confisco “é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”.³⁶³ Conforme LUIZ EMYGIDIO ROSA JÚNIOR, o tributo com efeito confiscatório “é aquele que pela sua taxa-ção extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspon-

Min. Ellen Gracie; RE 395.882/MT, rel. Min. Carmen Lúcia. Nestas decisões, o STF manifestou-se que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária ofende ao princípio da vedação ao efeito de confisco, de forma extensiva aos demais entes federativos.

³⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 213.

³⁵⁹ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES distingue o “princípio da vedação de impostos confiscatórios” com o “princípio da vedação de impostos proibitivos”: “Imposto proibitivo, também denominado extorsivo, exorbitante ou oneroso, é todo aquele que aniquila a empresa ou impede o exercício de atividade lícita e normal (Aliomar Baleeiro). O imposto proíbe quando o seu pagamento absorve grande parte da renda da atividade lucrativa, não sendo lícito imaginar-se que alguém trabalhe sem vantagem própria, apenas para beneficiar o Poder Público. Evidentemente, o imposto proibitivo não se confunde com o imposto elevado, pois, mesmo elevado, o imposto pode não ser proibitivo. É evidente que a Fazenda Pública nada tem a ver com os contratos onerosos do sujeito passivo tributário e nem com a má orientação adotada na exploração de seu negócio. Para ferir esse princípio constitucional implícito mister se faz que o imposto, por si só, seja exorbitante ou extorsivo”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 418.

³⁶⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**. p. 195.

³⁶¹ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco**. p. 72.

³⁶² BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. p. 412.

³⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação** [...]. p. 110.

dente indenização ao contribuinte”.³⁶⁴ Para FABIO GOLDSCHMIDT, “confiscatório é o tributo que aniquila a propriedade, atingindo-a na sua substância e essência”.³⁶⁵

Em sua grande maioria, as definições doutrinárias acabam recaindo, invariavelmente, em novos *conceitos indeterminados*³⁶⁶ (*plus* indevido, substancial parcela, parcela exagerada e insuportável, excessivamente oneroso, taxaço extorsiva), cuja aplicabilidade prática demanda esforços dobrados, embora muitas vezes ignorados pelos aplicadores do Direito. Conforme ilustra HÉCTOR VILLEGAS, a alta corte argentina decidiu que os impostos são confiscatórios quando absorvem uma “parte substancial” dos bens ou da renda. Todavia, prossegue o jurista, “a dificuldade surge em determinar precisamente o que se entende por ‘parte substancial’, e pode-se dizer que não há resposta em termos absolutos”. Para ele, “a razoabilidade da imposição deve-se estabelecer em cada caso concreto, de acordo com as exigências de tempo e lugar e segundo os fins sócio-econômicos de cada imposto”.³⁶⁷ Por isso, precisa a afirmação de ESTEVÃO HORVATH: “Quanto à conveniência de serem fixados limites prévia e abstratamente, não se nos afigura, tampouco, a melhor solução”.³⁶⁸

Em realidade, uma simples *leitura* do art. 150, inciso VI, da Constituição de 1988, que se limita a enunciar um princípio de larga vagueza semântica, sem precisar ou delimitar exatamente o que se en-

³⁶⁴ ROSA JÚNIOR, Luiz Emydio F. da. **Manual de Direito Financeiro** [...]. p. 274.

³⁶⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 49

³⁶⁶ Em interessante exemplo, LUIZ HENRIQUE CADEMARTORI defende que a *significação* deve ser concebida como um processo: “Fazendo-se uma aproximação da concepção de linguagem lacaniana a um aspecto de interpretação normativa do direito, tome-se como exemplo o artigo 6º da Lei nº 8.987/95 (lei dos serviços públicos) ao se referir à necessidade de que o serviço prestado ao usuário seja “adequado”. Essa expressão, por certo, apresenta como um termo (significante) portador de um conceito impreciso (significado). Para tanto, a mesma lei, no § 1º do mesmo artigo, ao tentar explicar o sentido ou significado de serviço adequado, refere-se a ele como sendo o que pressupõe, entre outras coisas, “cortesia de tratamento” e “modicidade de preços”, termos ou significantes estes igualmente imprecisos. Ou seja, não será nos termos da lei, no exame da estrutura linguística das suas disposições, que a extração de sentidos precisos será efetuada, pois as representações simbólicas de tais significantes encontram-se desde já indeterminadas em cada sujeito cognoscente e se remetem sempre a outras expressões igualmente ambíguas”. CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. **Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional**. p. 48.

³⁶⁷ “(...) *la dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por ‘parte sustancial’, y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos*”. (...) “*la razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto*”. VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7. ed. ampl. y actual. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 207.

³⁶⁸ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 118

tende por *tributo com efeito confiscatório*, demonstra-se insuficiente para concretizar o comando constitucional.

Com efeito, a doutrina tem-se limitado a dizer que o efeito confiscatório surge quando se excede a capacidade contributiva, de modo que a sua aferição decorre, principalmente, do exame da alíquota ou da base de cálculo.³⁶⁹ Entretanto, conforme assinala AIRES BARRETO, “não fornece critérios, nem bons nem maus, para restringir essa área de imprecisão e explicitar o que pretende dizer com tributo que excede a capacidade contributiva”.³⁷⁰

Por isso, justamente, de muito pouco ajuda a perquirição pelo *conceito estático* do princípio. Relembre-se do *Justice Oliver Holmes*, que afirmava ser “mais importante explicar o óbvio do que elaborar sobre o abstruso”.³⁷¹ A vedação ao efeito de confisco dos tributos não é um “ideal” a ser almejado. Como um *elemento integrador* (um postulado, metanorma) de direito tributário, o princípio do não-confisco afigura-se muito mais como *instrumento operacional* destinado à proteção e efetivação de direitos constitucionais; especialmente, mas não somente, do direito de propriedade.

A vedação ao efeito de confisco não tem a pretensão, numa primeira vista, de combater o chamado *tributo exagerado*, enquanto *valor*. Não é possível, de maneira lógica, objetivar um conceito que, por si só, é *indeterminado*. A proibição de tributo confiscatório manifesta-se, portanto, por meio de um processo dialético com a proteção dos direitos constitucionais. Logo, não está proibida, *prima facie*, a fixação de uma alíquota para determinado tributo que alcance um percentual de 500%. Da mesma forma, está permitida, *prima facie*, que uma alíquota de um dado tributo seja fixada em percentual de 0,5%. Entretanto, uma ou outra alíquota, na medida em que impliquem a violação dos direitos constitucionais, deverão irrefutavelmente ser consideradas ilegítimas e, assim, inconstitucionais.

Inegavelmente, por outro lado, é certo que o princípio do não-confisco irradia um valor ou ideal importante para a construção do Direito, mas enquanto *conceito vago* não se encontra apto a produzir os efeitos pretendidos pela doutrina. Acertada, por isso, a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, quando assevera que a vedação ao efeito de confisco “acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e

³⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. p. 34.

³⁷⁰ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 21.

³⁷¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **3ª Assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de [ORG.]. **Interpretação no Direito Tributário**. p. 106.

confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe um limite. Somente isso”.

Daí porque se demonstra pouco sonora a afirmação de LUIZ EMYGIDIO ROSA JÚNIOR, no sentido de que o princípio do não-confisco deve ser compreendido em *termos relativos*,³⁷² examinando-se a cada caso concreto se a taxação viola ou não o texto constitucional. Razão maior assiste, ao que parece, a LUIZ FELIPE DIFINI, pontuando que a proibição é sim *absoluta* e não *prima facie*, ou nos limites das possibilidades materiais e jurídicas. Vale dizer, conforme remata o autor, “a utilização de tributos com efeito confiscatório é vedada como mandamento definitivo, e não apenas *prima facie*.”³⁷³

É possível, diante de tudo, uma breve reflexão. É a própria *competência tributária* que se configura um poder constitucional *prima facie*, porquanto se sujeita às limitações consagradas pelo sistema tributário nacional; uma delas – mas não a única –, a limitação imposta pelo direito de propriedade. O princípio de vedação ao efeito de confisco tributário, como uma das faces (a face evidente) do postulado da proibição de excesso, é norma absoluta, instrumentalizando o equacionamento de interesses conflitantes: a tributação e os direitos a serem protegidos.

3.3.1 Conceitos Jurídicos Indeterminados

A indagação sobre a interpretação e aplicação das normas compostas pelos *conceitos jurídicos indeterminados* é relativamente recente na doutrina brasileira.

A questão, porém, é antiga no âmbito do direito administrativo comparado, pois o agente público, muitas vezes, defronta-se com situações concretas que lhe permitem buscar os diferentes *standards* políticos e morais, uma vez que a norma jurídica é estabelecida com vistas a suportar certo subjetivismo do agente público.³⁷⁴

A doutrina costuma classificar os conceitos jurídicos em determinados ou indeterminados; estes últimos traduzem conceitos com ampla vagueza, fluidez, imprecisão. Segundo EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, os conceitos determinados “delimitam o

³⁷² ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro** [...]. p. 274.

³⁷³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. p. 75.

³⁷⁴ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **Discrecionalidade Administrativa no Estado Constitucional de Direito**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 130.

âmbito de realidade a que se referem de uma maneira precisa e inequívoca”; pela técnica dos conceitos indeterminados, pelo contrário, “a lei refere-se a um campo da realidade cujos limites não são bem especificados em seu enunciado, embora estejam claras as tentativas de delimitar um caso concreto”.³⁷⁵

Em realidade, a utilização de conceitos jurídicos indeterminados traduz uma técnica de construção normativa.³⁷⁶ De acordo com ODETE MEDAUAR, a expressão representa fórmulas amplas e corriqueiras tanto no direito público quanto no direito privado. Por outro lado, explica a autora, não é o conceito em si que provoca indeterminação, haja vista que é possível expressar verbalmente o seu significado. Para ela, “a dificuldade encontra-se apenas em não se poder identificar *a priori* todas as situações que se enquadram na fórmula”.³⁷⁷

O problema de indeterminação do Direito nos *casos difíceis* é, talvez, a maior preocupação dos pós-positivistas, sobretudo porque os casos difíceis não são mais vistos como excepcionais. Daí o surgimento de teorias contemporâneas, que deslocam o seu enfoque às dificuldades de indeterminabilidade do Direito e às relações entre Direito, moral e política. O pós-positivismo admite que as fontes do Direito, muitas vezes, não ofereçam respostas aos problemas jurídicos.

Exatamente por esta razão, a utilização de princípios, enquanto *deveres de otimização*, tem sido amplamente apregoada pela doutrina e jurisprudência. Este campo incerto, atribuído pelo próprio legislador, constituinte ou ordinário, em alguns conceitos do preceito normativo, provoca certo desconforto quanto à conclusão de neles haver ou não discricionariedade,³⁷⁸ causando, por decorrência, extremada dificuldade em relação ao espaço de controle pelo Judiciário.

³⁷⁵ “(...) delimitan el ámbito de realidad al que se refieren de una manera precisa e inequívoca”; (...) “la Ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto”. ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1981, v. 1. p. 385.

³⁷⁶ Cumpre registrar, conforme CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que a imprecisão ou indeterminação reside no próprio conceito, não na palavra que o rotula: “Se a palavra fosse imprecisa – e não o conceito – bastaria substituí-la por outra ou cunhar uma nova para que desaparecesse a flidez do que se quis comunicar”. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e Controle Jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 21.

³⁷⁷ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 124.

³⁷⁸ O problema dos conceitos jurídicos indeterminados no Direito brasileiro, que não é objeto da pesquisa, tem sido tratado a partir de três vertentes teóricas. A primeira delas, relaciona a vinculação com a objetividade das expressões contidas na norma jurídica; a discricionariedade com a insuficiência de programação normativa. A segunda, nega a existência de relação entre os conceitos jurídicos indeterminados e a discricionariedade. A terceira, finalmente, diferencia

A expressão *efeito de confisco*, inegavelmente, enquadra-se com perfeição dentro daquilo que se convencionou chamar na doutrina de “conceito jurídico indeterminado”. Seria possível afirmar, assim, numa primeira análise, que existe um caminho para solucionar o problema tributário por meio das teorias que buscam resolver a questão dos conceitos indeterminados.

Antes, porém, é necessário abrir um parêntese. Como dito, não parece acertado, notadamente na hipótese do princípio da vedação ao efeito de confisco, tratá-lo como preceito normativo *finalístico*, mas sim como um elemento de integração do direito tributário (metanorma). Afirmar que um tributo não pode ter efeito confiscatório vai além de dizer que um tributo deve ser *justo, razoável, equilibrado, não excessivo*. O postulado tributário é um instrumento da justiça, da equidade. Perde importância o tratamento do efeito confiscatório sob um prisma dos conceitos indeterminados. O que se busca da análise do princípio tributário de vedação ao efeito de confisco não é uma delimitação do conceito vago (efeito de confisco). Pelo contrário, o princípio tributário do não-confisco, tal como ocorre com a proibição do excesso, a equidade, a proporcionalidade ou a razoabilidade, serve justamente como um instrumento de resposta ou conformação para os conflitos entre outras normas (regras ou princípios), quando, inclusive, carreguem os conceitos indeterminados. Soaria contraditório, portanto, sustentar que um dos critérios de solução dos conceitos indeterminados (o princípio da vedação ao efeito de confisco), deveria ser aclarado, em sua indeterminação semântica, pela própria teoria dos conceitos indeterminados.

De todo modo, autores tributaristas têm buscado uma aproximação entre o *efeito confiscatório* e os conceitos indeterminados. FÁBIO GOLDSCHMIDT defende que, embora o princípio do não confisco seja veiculado por meio de uma norma proibitiva (ao confisco), auto-aplicável (art. 5º, § 1º, da Constituição) e declaratória de um direito (o de propriedade), parece indiscutível que não é possível saber ao certo o alcance do preceito normativo. Para ele, apesar disso, não é possível concluir que se trata o não-confisco apenas de uma norma programática – e não operativa –, na medida em que a própria Constituição veiculou uma norma completa que prescinde de instrumentos para sua aplicação. Além disso, defende que a noção de “razoabilidade” é indissociável da análise do efeito de confisco, derivando da experiência, da comparação da hipótese em exame com outras já vivenciadas pelo intérprete, que lhe

a discricionariedade e os conceitos jurídicos indeterminados, admitindo, porém, uma aproximação das duas figuras no caso dos chamados conceitos de prognose.

permitem formar o padrão de normalidade.³⁷⁹ Logo, como parece, o autor acaba reduzindo o princípio do não-confisco, justamente, ao conceito de razoabilidade – esta conclusão sugere a melhor forma de desvendar o princípio constitucional.

Não obstante, o que resta, em breve síntese, da análise da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, é que, se por um lado, todo conceito é finito, existe nele um núcleo (*halo*) de *certeza positiva* e um de *certeza negativa*; por outro lado, há, ainda, uma zona intermediária, cinzenta, diante da qual se vai encontrar uma dificuldade maior (conforme o exemplo da “luz da lanterna no quarto escuro”, a que se refere Eduardo García de Enterría). É nesta zona intermediária em que se coloca a (im)possibilidade de incursão do Judiciário.

Como aduz LUIZ HENRIQUE CADEMARTORI, tal investigação em busca da aproximação ao sentido mais condizente dos conceitos jurídicos indeterminados demandaria um processo de interpretação contextual (pragmático) de reconstrução do sentido adequado, “a partir das circunstâncias e/ ou da soma das características do caso concreto e não apenas do exame da estrutura interna da norma e sua imposição, pura e simples, ao fato objeto de incidência do direito”.³⁸⁰

3.3.2 Confisco ou “efeito de confisco”

A Constituição Federal de 1988, acertadamente, estabeleceu em seu art. 150, inciso, IV, que é vedada a criação de tributos *com efeito de confisco*, não proibindo os *tributos confiscatórios*.

Costuma-se idealizar *o confisco*, de modo geral – e não apenas em âmbito tributário –, como uma agressão *indevida* perpetrada pelo Poder Público. Em verdade, contudo, o confisco não se afigura uma medida *proibida* pelo Direito (ou, pelo menos, não precisa afigurar-se). Muito pelo contrário, o confisco constitui *modalidade de penalidade*, que (como todas) deve conter uma previsão jurídica.

Em regra, explica DE PLÁCIDO E SILVA, “o confisco se indica uma punição”, ou seja, sua imposição ou decretação decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, a lei impõe a perda dos bens em provei-

³⁷⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 116-22.

³⁸⁰ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. *Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional*. p. 48.

to do Erário.³⁸¹ A própria Constituição da República, como sustenta REGINA HELENA DA COSTA, confere duas autorizações para o confisco de bens. A primeira, ao tratar de dispositivos afetos à matéria penal (art. 5º, XLV e XLVI); a segunda, entre as disposições gerais, como sanção pelo cultivo ilegal de plantas psicotrópicas (art. 243).³⁸²

Vale ressaltar que o confisco não é simples absorção de propriedade privada pelo Poder Estatal, sem contrapartida direta ou indenização. O confisco decorre *sempre* de ato administrativo ou sentença judiciária, *fundados em lei*. Caso contrário, restaria caracterizada uma medida arbitrária e *contrária ao Direito*.

Mesmo na esfera do direito tributário, a medida confiscatória não é vedada. Conforme dispõe o Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976,³⁸³ por exemplo, que “dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas”, o dano ao erário em decorrência das infrações previstas, “será punido com a pena de perdimento das mercadorias” (art. 23, § 1º).

O Supremo Tribunal Federal, aliás, entende que não é ilegítima ou inconstitucional, por afrontar o efeito de confisco, a pena de perdimento de bens prevista na legislação dos impostos sobre o comércio exterior. Sob a vigência da Constituição de 1969, no julgamento do RE nº 95.693, decidiu-se que a declaração de perdimento de bens importa-

³⁸¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. v. I. p. 505.

³⁸² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. p. 75.

³⁸³ “Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: I – importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor; II – importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições: a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-Lei; ou d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária. III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço; IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966. V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006) § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)”.

dos não ofendia o art. 153, § 11, daquele texto. Na atual ordem, a Suprema Corte constitucional julgou válida a declaração de perdimento de um automóvel, em apreciação ao AgR nº 173.689, por entender que “em momento algum emprestou-se a tributo contornos de verdadeiro confisco. Ao contrário, cuida-se da entrada de bens, no território nacional, sem a obediência das normas legais”.³⁸⁴

Portanto, não está vedada no ordenamento brasileiro, tampouco no direito tributário, a aplicação de penalidade condizente ao confisco. O que se proíbe (eis aqui, então, a sutil diferença) é que o contribuinte *sofra com a tributação os efeitos de uma punição*, porquanto, em realidade, a hipótese presuntiva da incidência tributária descreve abstratamente um fato ou um comportamento *lícito*. O que impede a Constituição, desta forma, é que haja efeito de confisco quando não se trata de uma hipótese de confisco.

Diga-se de passagem, que, diante da ocorrência do fato gerador previsto na hipótese normativa, a incidência é *infalível*. Como ensina com propriedade ALFREDO AUGUSTO BECKER, “a incidência da regra jurídica é infalível, porém ocorre somente depois de realizada a hipótese de incidência. A incidência é infalível; o que falha é o respeito às consequências da incidência”.³⁸⁵

Desta maneira, o contribuinte não pode ser compelido a suportar *efeitos de penalidade (confisco)*, quando nenhuma cometeu. Poderia, sim, na hipótese de ato ilícito, ter que suportar *o próprio confisco*. AIRES BARRETO relembra que “confisco é sanção, é medida de caráter sancionatório”, sendo equivocado dizer, pois, “é vedado o confisco”. Para ele, “o que se proíbe é que, por via de exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco”.³⁸⁶

A Constituição não proibiu o confisco. Diversamente, admitiu-o, muito embora em hipóteses remotas, dentro de um contexto de justiça tributária. O que se encontra explicitamente vedado são os *efeitos de confisco*; vale dizer, que as consequências de uma conduta lícita sejam equivalentes às consequências de uma conduta ilícita.

Ademais, seria redundante que a Constituição explicitasse que o tributo não pode ser confiscatório (penalidade), na medida em que o Código Tributário Nacional deixa bem claro que o tributo *não constitui*

³⁸⁴ GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes. Princípio do Não-Confisco. p. 290. In: GODOI, Marciano Seabra de [COORD.]. **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

³⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. pp. 322.

³⁸⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. p. 17.

sanção (logo, penalidade). Implicaria somente em reforçar, sob *status* constitucional, o enunciado do art. 3º da Lei Complementar.

Em síntese, o tributo com efeito de confisco não configura uma penalidade. É algo ainda pior: soa como se punição fosse (sem o ser).

Segundo LUIZ FELIPE DIFINI, “se a tributação abarcasse toda a renda ou todo o bem, tratar-se-ia de confisco propriamente dito, e não tão-só de efeito, alcance ou caráter confiscatório”. Para ele, “só pode ser que efeito, alcance ou caráter significa que o limite da tributação é algo a menos que o confisco propriamente dito, que seria a tomada pura e simples de todo o bem ou renda”.³⁸⁷ Esta, porém, não parece a melhor interpretação do dispositivo. Para que seja *confisco propriamente dito* – isto é, punição –, deve existir expressa previsão legal: a tipificação da penalidade (art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional). Logo, em havendo penalidade tipificada, deixa-se de falar em efeito de confisco do tributo, mas sim em critérios de mensuração *da penalidade*. Por esta razão, soa mais acertado defender que o efeito de confisco é *algo a mais* que o confisco propriamente dito. Neste sentido, embora em outro contexto, ESTEVÃO HORVATH destaca: “parece mais abrangente dizer que se proíbe a tributação com efeito confiscatório do que simplesmente dizer estar vedado o confisco”.³⁸⁸

Por derradeiro, infere-se que a utilização da expressão *efeito de confisco* pela Constituição converge ao entendimento de que o princípio do não-confisco tributário³⁸⁹ não é uma norma finalística, mas sim uma norma de integração do direito tributário.

Em resposta à indagação “há diferença entre proibir o confisco e proibir a utilização de efeito de confiscatório nos tributos?”, ESTEVÃO HORVATH recorre ao cotejo entre a tributação, o direito de propriedade e o princípio da vedação do confisco. Para ele, tanto princípio do não-confisco quanto o direito de propriedade têm o mesmo tipo de relação com a tributação, pois ambos servem como limites à atividade tributária. Assim, pondera que as três figuras assinaladas convivem no texto da Constituição, de modo que cada uma delas não pode ocultar a existência das demais. E remata o autor: “a tributação é permitida pela Lei Maior,

³⁸⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. p. 21.

³⁸⁸ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 41.

³⁸⁹ Talvez mais acertado terminologicamente seja utilizar a expressão “*princípio de vedação ao efeito de confisco*”, pois, como foi dito, a Constituição impede a utilização *do tributo* com efeito de confisco, mas não impede que a punição pelo seu descumprimento acarrete confisco; o Código Tributário, por sua vez, impede que o tributo seja confisco (pena).

desde que, entre outras condições, não viole o direito de propriedade nem tenha efeito de confisco”.³⁹⁰

Precisamente, a crítica que cabe é uma só: a tributação é permitida pela Constituição, desde que não viole o direito de propriedade e os demais direitos fundamentais, exercendo a vedação ao efeito de confisco (proibição de excesso) uma função na equalização dos interesses.

Nesta linha, JORGE DE OLIVEIRA VARGAS destaca que “é pelo resultado que este princípio deve ser interpretado, e, assim sendo, é possível, para sua aplicação, utilizar-se dos princípios da analogia e da equidade, fazendo-se uso da interpretação teleológica”. Para o autor, diante da amplitude que o texto constitucional outorgou à expressão “efeito de confisco”, pode ser classificado não só como uma garantia de direito, mas também como *garantia de justiça*.³⁹¹

3.3.3 Tributo com efeito confiscatório ou sistema tributário com efeito confiscatório?

Não bastassem todas as implicações semânticas que a expressão *efeito de confisco* comporta, o princípio tributário encontra no ordenamento constitucional brasileiro mais uma grande dificuldade que precisa enfrentar: o modelo federativo.

Parcela da doutrina tem entendido que o princípio de vedação ao efeito de confisco dos tributos deve levar em conta a integralidade da carga suportada pelo contribuinte e não apenas o tributo isoladamente. HUGO DE BRITO MACHADO, considera que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária das exações em conjunto”.³⁹² O Plenário do Supremo Tribunal Federal, aliás, no julgamento da ADIMC 2.010/DF, acatou a tese da *totalidade da carga*, consignando, contudo, que o exame do caráter confiscatório restringe-se à soma dos tributos *exigidos por um determinado ente federativo*.³⁹³

³⁹⁰ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 42.

³⁹¹ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco**. p. 72

³⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 54.

³⁹³ “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade que dispõe o contribuinte - considerado o montante de seu 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 (...)”. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. pp. 144-5.

Conforme observa LUIZ EMYGIDIO ROSA JÚNIOR, o sistema confiscatório ou o tributo confiscatório é aquele que visa a ferir os direitos do cidadão expressados no art. 7º da Constituição Federal de 1988.³⁹⁴ Desta maneira, nem *cada* tributo isoladamente, nem o *sistema* tributário como carga genérica, podem atingir aquela renda mínima do cidadão necessária para cobrir os gastos pessoais e familiares, como moradia, alimentação, educação, saúde etc.³⁹⁵

Assim também postula IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, pois, segundo assinala, se a universalidade dos tributos representa carga que impede os contribuintes de viver e se desenvolver, “estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão”. Há, segundo o autor, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial, ambos proibidos pela Constituição, como proteção ao cidadão.³⁹⁶

De maneira contrária, outra parte da doutrina entende não ser possível, juridicamente, determinar se o sistema tributário nacional é confiscatório ou não, porque não há uma possibilidade lógica de haver um sistema confiscatório sem que haja, primeiramente, um ou mais tributos confiscatórios, individualmente considerados. Afirma PAULO CESAR DE CASTILHO que esta questão é de *política fiscal*, “adotada pelo legislador constituinte na medida em que deu a cada um dos entes federados a competência para exigir tributos, e, portando, insuscetível de restrições, pois goza de autorização da Carta Política”.³⁹⁷

Diversamente do texto constitucional brasileiro, a Constituição espanhola, por exemplo, é mais específica ao enunciar a proteção ao “sistema tributário justo” em relação ao *alcance* confiscatório: “Todos contribuirão para sustentar as despesas públicas de acordo com sua capacidade econômica através de um sistema fiscal justo, baseado nos princípios da igualdade e progressividade que, em nenhuma hipótese, terá alcance confiscatório” (art. 31.1.).³⁹⁸

³⁹⁴ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...); IV – salário mínimo, (...), capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim”.

³⁹⁵ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro** [...]. p. 275.

³⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. p.127.

³⁹⁷ CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. p. 103.

³⁹⁸ “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*” (Artículo. 31.1.).

ESTEVÃO HORVATH pondera que, no Brasil, a existência de um sistema tributário confiscatório parece menos factível, resultando praticamente inviável, neste aspecto (sistemático), a aplicação do princípio constitucional. O autor aponta três razões principais para esta dificuldade. Em primeiro lugar, ao analisar a confiscatoriedade diante da carga tributária atual no ordenamento jurídico brasileiro, afirma que o sistema fiscal é confiscatório há demasiado tempo. Em segundo lugar, a problemática reside em definir “a partir de quando o sistema pode ser considerado confiscatório?”. Desta forma, ainda que se admita a confiscatoriedade do sistema tributário, a dificuldade implica desvendar a instituição ou majoração de *qual* o tributo que torna o todo ilegítimo. A terceira razão decorre diretamente do modelo federativo, ou seja, como coibir e controlar eficazmente, de forma simultânea, a criação ou majoração de tributos nas diferentes esferas de Governo.³⁹⁹

De fato, porém, não é possível olvidar a unidade sistemática do fenômeno jurídico, que deve ser compreendido em sua integralidade. O direito positivo, enquanto conjunto de enunciados prescritivos, deve ter um mínimo de racionalidade a fim de ser compreendido pelos sujeitos destinatários.⁴⁰⁰ Das lições de LOURIVAL VILANOVA, colhe-se que a *unidade* de um sistema de normas “é decorrente de um superior fundamento-de-validade desse sistema – a *Constituição positiva*, ou em nível epistemológico, a *Constituição em sentido lógico-jurídico*, ou seja, a norma fundamental”. Além disso, esclarece o autor, o pressuposto da *unicidade* decorre da possibilidade gnosiológica de se poder conceber todo o material jurídico dado com *um só* sistema.⁴⁰¹ Deve-se entender, como defende TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, que o sistema jurídico não é apenas um conjunto de elementos (repertório), principalmente de normas, mas também de *relações conforme regras* (estrutura).⁴⁰²

É preciso considerar, também, por outro lado, que o sistema tributário brasileiro enseja um elevado custo aos contribuintes em razão da grande quantidade de deveres instrumentais, não se limitando apenas as despesas com o pagamento dos tributos. Com o crescente avanço das

³⁹⁹ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. pp. 81-87. Neste sentido, um exemplo proposto por PAULO CESAR DE CASTILHO: “Imagine-se que exígr um a carga tributária total de 100 a caracteriza como confiscatória. Desse total, o Município exígr 33, o Estado 33 e a União 34, num total de 100. Dentro de um limite aceitável (também hipotético), nenhum dos entes federados, individualmente considerados, exígr tributo confiscatório. Pergunta-se: quem então iria responder juridicamente pela ‘carga tributária total’ considerada confiscatória?”. CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. p. 102.

⁴⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 169.

⁴⁰¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. p. 141.

⁴⁰² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. p. 227.

obrigações acessórias, sobretudo nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a oneração do sujeito passivo é cada vez maior, que fica refém dos eficientes sistemas dos órgãos fiscalizadores.

Por isso, mais uma vez, não faz qualquer sentido perquirir pelo efeito de confisco enquanto conceito (indeterminado), vez que as dificuldades práticas de concretização do princípio e verificação da carga tributária justa são extremamente dinâmicas e variáveis. É preciso, no caso concreto, verificar quando o tributo inviabiliza ou limita o exercício de um direito fundamental.

Pouco importa se a alíquota do tributo é 1%, 10%, 50% ou 100%. O que precisa ser levado em consideração é o efeito da exação fiscal como implicação negativa ao direito de propriedade, às liberdades individuais, aos interesses da família, ao mínimo vital etc.

3.3.4 Breve conclusão sobre o princípio de vedação de tributo com efeito de confisco

Dizia RUDOLF VON JHERING que o direito perfeito e universal em todos os tempos é a *pedra filosofal*: “e a que os alemães chamam a pedra dos sábios (*Stein der Weisen*), mas que só os loucos se ocupam em procurar”.⁴⁰³ É provável que a definição de efeito de confisco dos tributos seja a pedra filosofal em matéria tributária.

Não obstante, é possível afirmar que o princípio de vedação ao efeito de confisco é uma garantia constitucional dos contribuintes em face do poder de tributar do Estado, afinando-se nitidamente com o postulado de proibição do excesso.

Partindo-se de uma perspectiva *dinâmica* ou *integradora*, o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário não é uma *regra* (norma suscetível de solução por subsunção ou dedução), tampouco é um *princípio*, em sua acepção estrita (norma que impõe comando imediatamente *finalístico*). Contrariamente, trata-se de *elemento integrativo* do direito tributário, manifestando-se como *metanorma* que rege a aplicação dos demais preceitos normativos. O princípio do não-confisco integra com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Por outro lado, levando-se em conta uma perspectiva *estática* ou *informadora* (axiológica), o princípio de vedação ao efeito de confisco

⁴⁰³ JHERING, Rudolf von. *A Evolução do Direito*. p. 292.

tributário, inegavelmente, irradia um valor, que deve ser considerado pelo intérprete da norma jurídica.

3.4 TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA: QUEM É O INTÉRPRETE CONSTITUCIONAL?

O pensamento jurídico, ao longo das últimas décadas, sofreu sensível mutação. O que era verdade absoluta no passado, hoje não faz qualquer sentido. ALFREDO AUGUSTO BECKER dizia que “a filosofia do mundo que predomina em determinado Estado, com o curso do tempo, deixa de ser a predominante e cede lugar a uma outra filosofia, a qual passa a ser predominante”.⁴⁰⁴

A dogmática do novo constitucionalismo defende uma ruptura com os paradigmas clássicos da hermenêutica jurídica, especialmente em relação ao controle de constitucionalidade. O substancial contraste entre o neoconstitucionalismo e o positivismo propõe uma radical revisão do *modus* interpretativo subsuntivo-dedutivo, em que a jurisdição constitucional assume um papel destacado.

Neste contexto, as dificuldades hermenêuticas inerentes à vedação ao efeito de confisco tributário envolvem, evidentemente, o direito constitucional. Um dos grandes questionamentos acerca do princípio do não-confisco, como aponta RENATO BECHO, consiste em conhecer sua verdadeira *fonte de compreensão*; vale dizer, verificar se é necessário que o legislador identifique, *a priori*, o que é um tributo confiscatório, ou se compete aos juízes, *a posteriori*,⁴⁰⁵ a tarefa de definir o que venha a ser um tributo com efeito de confisco.⁴⁰⁶

Tradicionalmente, consolidou-se a doutrina do direito tributário no sentido de que o juiz, diante das regras jurídicas, não indaga se elas

⁴⁰⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. p. 97.

⁴⁰⁵ RENATO BECHO sustenta que “conhecimento *a priori* é aquele que pode ser apreendido exclusivamente por raciocínios, prescindindo da experiência do sujeito que investiga. O conhecimento *a posteriori* impescinde da experiência, pois não é alcançável apenas por raciocínios lógicos”. BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. p. 418. No caso, o controle *a priori* não tem a mesma concepção encontrada no direito comparado, como é o caso da França: “Após a adoção da lei pelo Parlamento o controle não é exercido de imediato, mas certas autoridades têm o poder, se elas considerarem que a lei é contrária à constituição, de submeter a questão ao órgão de controle. Evidentemente, à medida que esse poder, *o direito de submeter à apreciação*, seja conferido de forma mais ou menos ampla, o controle será exercido de maneira mais ou menos intensa”. HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. **Direito Constitucional**. p. 64.

⁴⁰⁶ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. p. XV.

estão ou não harmônicas com a ideia de Direito predominante numa época. Diversamente, segundo defende ALFREDO AUGUSTO BECKER, os juízes questionam apenas se a norma está, ou não, sendo *obedecida*, devendo, preliminarmente, “interpretar a lei, isto é, examinar a linguagem do legislador para dela extrair a verdadeira regra de conduta imposta coercitivamente pelo legislador”. Conforme o autor, muitos juízes, infelizmente, “interpretam a lei imersos na confusão da atitude mental *política* com a atitude mental *jurídica*”, recusando a obediência à regra de conduta determinada pelo legislador, seja pela criação de uma regra jurídica própria para cada caso, mediante adaptação e deformação da lei original, ou pela recusa de aplicação da lei nova, continuando a aplicar a lei antiga, como se a vontade do legislador mais antigo fosse mais acertada e justa do que a do novo legislador. Neste sentido, afirma que “o juiz é o intérprete da vontade da lei, não é o seu árbitro. Infeliz a sociedade cujos juízes pretenderem substituir aquilo que é ordenado pelo legislador por aquilo que a eles, juízes, parece mais justo”. Remata, por fim, que, no Estado democrático moderno, “a defesa de cada indivíduo e de todos está na lei e no juiz chamado a aplicá-la”.⁴⁰⁷

A ação *moralizadora* do Direito pela criação de regras jurídicas, na linha da tradicional doutrina, cabe *exclusivamente* ao Legislativo e não ao Executivo ou Judiciário, que acabam por enfraquecer o Direito, sob o pretexto de humanizá-lo.

Em realidade, esta sistemática positivista, incisivamente criticada por LENIO STRECK, cede espaço à *discricionariedade judicial nos casos difíceis*, que pode surgir tanto na análise da lei como da Constituição. Para o positivismo, a validade de um preceito normativo confunde-se com a sua vigência, decorrendo apenas da competência e do procedimento, *mas não de seu conteúdo substancial*. No Estado constitucional de Direito, pelo contrário, a função e hierarquia da lei têm o seu papel subordinado à Constituição, que não é apenas formal, mas também *material*. Por esta razão, justamente, “a sobrevivência do positivismo configura-se como uma barreira ao próprio desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, na medida em que finca o pé na busca de uma espécie de vontade geral perdida”.⁴⁰⁸

A legitimidade da justiça constitucional ganhou prestígio já no fim da década de 70, em decorrência das experiências de violação dos direitos humanos na Segunda Guerra Mundial e pelo desvirtuamento da

⁴⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. pp. 98-102.

⁴⁰⁸ STRECK, Lenio Luiz. *A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo*. In: ROCHA, Leonel S.; STRECK, Lenio Luiz [ORG.]. *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica*. pp. 155-8.

vontade geral em *expressão da vontade governamental*, tornando necessário, como destaca ANTONIO MOREIRA MAUÉS, “proteger a liberdade não apenas ‘pela lei’, mas também ‘contra a lei’”. A noção de justiça (jurisdição) constitucional, apenas se tornou possível no momento em que a soberania do legislador deu lugar à supremacia da Constituição, significando que vontade política da *maioria governante* em cada momento não pode prevalecer contra a vontade da *maioria constituinte* incorporada na Lei fundamental.⁴⁰⁹ Neste sentido, “a supremacia das leis constitucionais seria uma expressão vã se elas pudessem ser impunemente violadas pelos órgãos do Estado”.⁴¹⁰

Como advento das profundas modificações operadas pelo novo constitucionalismo, a atividade hermenêutica realizada no âmbito do Poder Judiciário assumiu protagonismo, consagrando uma hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta o edifício jurídico dos novos sistemas. Na moderna vida do Direito, a interpretação jurídica “não se volve para a vontade do legislador ou da lei, senão que se entrega à vontade do intérprete ou do juiz, num Estado que deixa assim de ser o Estado de Direito clássico para se converter em Estado de justiça”.⁴¹¹

Desde o surgimento das primeiras Constituições escritas, no fim do século XVIII, a interpretação constitucional utilizou-se dos mesmos métodos aplicados ao direito civil (Savigny). A partir de meados do século XX, porém, com o surgimento de uma teoria de interpretação específica do direito constitucional, descortinou-se a necessidade de novos métodos tipicamente destinados à interpretação da Constituição, com fulcro não apenas na superioridade hierárquica do texto constitucional, mas também numa série de outras particularidades – como o fato de grande parte das normas constitucionais, sobretudo de direitos fundamentais, serem principiológicas.⁴¹²

Em síntese, J. J. GOMES CANOTILHO destaca cinco métodos de interpretação desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência com base em critérios ou premissas (filosóficas, metodológicas, epistemológicas) diferentes, mas, em geral, reciprocamente complementares: o método jurídico (método hermenêutico clássico); o método tópico-problemático (*tópoi*: esquemas de pensamento, raciocínio, argumentação, lugares

⁴⁰⁹ SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e Tributação**. pp. 114-5.

⁴¹⁰ HAMON, Francis. **Direito Constitucional**. p. 58.

⁴¹¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 435.

⁴¹² NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p. 151.

comuns, pontos de vista); o método hermenêutico-concretizador; o método científico-espiritual (método valorativo, sociológico); a metódica jurídica normativo-estruturante.⁴¹³

Diante destes pressupostos hermenêuticos do constitucionalismo contemporâneo, RENATO BECHO defende, a partir de uma análise dos juízos *sintéticos* e *analíticos*,⁴¹⁴ que não é possível afirmar, *a priori*, quando uma lei tributária tem ou não caráter confiscatório. Para ele, a assertiva de que as *leis tributárias “são confiscatórias” ou “são não confiscatórias”* consiste num juízo sintético, que compõe o quadro dos conhecimentos empíricos. Logo, somente é possível saber quando as leis veiculam tributos confiscatórios, ou não, conhecendo-as com a experiência.⁴¹⁵ ROQUE ANTONIO CARRAZA, no mesmo sentido, avalia ser impossível, *a priori*, precisar a partir de que ponto o tributo assume um viés confiscatório, cuja análise, em cada caso particular, deve levar em consideração os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana. Diante destes casos, afirma que o Poder Judiciário, devidamente provocado, decretará a inconstitucionalidade da lei ou do preceito normativo irrazoável.⁴¹⁶ RICARDO LOBO TORRES, da mesma forma, aduz que “inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade”.⁴¹⁷

PAULO CÉSAR DE CASTILHO sustenta, de outra maneira, que o destinatário primeiro da norma constitucional é o legislador infraconsti-

⁴¹³ Convém ressaltar que, por ora, não é o objetivo da pesquisa um aprofundamento nos métodos de hermenêutica constitucional, por si só merecedores, cada qual, de um estudo monográfico específico; além disso, conforme bem ressalta CANOTILHO, a questão do «método justo» em direito constitucional é um dos problemas mais controvertidos e difíceis da moderna doutrina jus-publicística. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. pp. 212-5. PAULO BONAVIDES, por seu turno, apartando os métodos de interpretação tradicionais da nova hermenêutica da interpretação constitucional destaca, ainda, o método concretista da “Constituição Aberta” e o método de interpretação “conforme a Constituição”. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. pp. 464 *et. seq.*

⁴¹⁴ Os juízos analíticos podem ser verificados prescindindo-se da experiência de quem os analisa. Diante de um juízo que afirma *os corpos vivem e se mexem*, o intérprete pode afirmar, mesmo sem ter experiência em biologia, que está diante de um juízo analítico. Isso porque o movimento é insito aos corpos vivos (se o corpo é vivo, alguma parte dele tem que estar em movimento). Os juízos sintéticos, por veicularem informações do predicado que não estão contidas no sujeito, são *a posteriori*, ou seja, é necessário que o intérprete lance mão de sua experiência para verificar a verdade contida no juízo. Dado o juízo, por exemplo, este livro é escrito em português, o intérprete tem de conhecer a escrita portuguesa para poder confirmar ou negar a verdade desse juízo. BECHO, Renato. **Filosofia do Direito Tributário**. pp. 418-9.

⁴¹⁵ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 419.

⁴¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. pp. 109-10.

⁴¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. pp. 66-7.

tucional. Tal conclusão, lógica segundo ele, decorre do fato que, no ordenamento jurídico brasileiro, somente é permitido criar ou majorar tributo por meio de lei; logo; somente a lei poderia criar tributo confiscatório. Não obstante, sustenta o autor que, inobservada a determinação constitucional pelo seu primeiro seguidor (legislador), o intérprete ou aplicador da lei, num segundo momento, poderá declarar se foi observada ou não a restrição inserida na Constituição.⁴¹⁸

De fato, não é possível negligenciar o caráter hermenêutico do Direito e a centralidade da jurisdição constitucional no atual cenário jurídico, na medida em que as leis não têm como antever a totalidade das hipóteses de aplicação – o que não significa, entretanto, uma aceitação pacífica e irracional do ordenamento jurídico, tampouco uma concessão incondicional em favor dos decisionismos e/ ou arbitrariedades do Poder Judiciário.

LENIO STRECK defende, a fim de arredar a justificada preocupação com os *decisionismos judiciais*, que os juízes têm a obrigação de justificar as suas decisões, “porque com elas afetam os direitos fundamentais e sociais, além da relevante circunstância de que, no Estado Democrático de Direito, a adequada justificação da decisão constitui um direito fundamental”.⁴¹⁹ Afirma que a “justificativa” (*a fundamentação*

⁴¹⁸ CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. p. 78.

⁴¹⁹ Conforme sustenta LUIGI FERRAJOLI, a fonte de legitimação da jurisdição constitucional não está na fonte “político-representativa” própria das instituições de Governo, mas na “sujeição à lei”. Pensar diferente seria rejeitar o postulado da separação dos poderes, vez que o Poder Judiciário quedaria unido ao Poder Legislativo. LUIGI FERRAJOLI analisa a legitimação judicial a partir de distinção entre dois tipos de discricionariedade: a *discricionariedade política*, que é própria das funções de governo e das funções legislativas, e a *discricionariedade judicial*, vinculada, ao contrário, à atividade interpretativa e comprobatória requerida pela aplicação das normas legais ao crivo do Juízo. Segundo o autor espanhol, a “discricionariedade política” é virtualmente mínima em matéria de direitos de liberdades e inevitavelmente máxima em matéria de direitos sociais, pois indeterminada e não pré-estabelecida. Totalmente diversa é a “discricionariedade judicial”, que se manifesta por meio de atividade tendencialmente cognoscitiva, que é a aplicação da lei (Constituição). A discricionariedade judicial é a que se dá nos marcos de sujeição à lei, limitando a interpretação das normas que hão de ser aplicadas. A legitimação judicial, portanto, é legal e não político-representativa. Para ele, as controvérsias sobre o significado e o alcance das normas, ou seja, a interpretação das leis está (como sempre deve estar), dentro dos paradigmas do Estado de Direito, confiada a juízes independentes e não ao próprio legislador (Princípio/ valor garantista da separação de Poderes): “(...) obviamente, como ocorre com os direitos sociais e de alcance dos limites constitucionalmente estabelecidos aos direitos de liberdade ativa, as leis realizam contínua e legitimamente opções políticas sobre as prioridades que convém atribuir aos diferentes tipos de direitos. Mas essas decisões não são opções interpretativas, é decidir referente ao ‘significado’ dos direitos constitucionalmente estabelecidos. Consistem mais no estabelecimento de normas novas, mais inovadoras e discricionárias”. FERRAJOLI, Luigi. *Garantismo: Debate sobre el Derecho y la Democracia*. Madrid: Trotta, 2006. p. 93-8.

da fundamentação, se assim se quiser dizer), é condição de legitimidade da decisão (art. 93, inciso IX,⁴²⁰ da Constituição).⁴²¹

PETER HÄBERLE, propondo a *sociedade aberta dos intérpretes*, sustenta que a investigação alargada dos indivíduos que participam do processo hermenêutico é, sob o aspecto sócio-constitucional, consequência do próprio conceito republicano, convertendo-se num “elemento objetivo dos direitos fundamentais”.⁴²² Uma teoria constitucional que tem por escopo a produção de uma unidade política, afirmando e reiterando o postulado da unidade da Constituição, encontra-se obrigada a submeter-se à crítica, de modo que a ampliação do círculo dos intérpretes é apenas uma consequência da necessidade de integração da realidade no processo de interpretação.⁴²³ O povo, conforme destaca o autor, “não é apenas um referencial quantitativo que manifesta no dia da eleição e que, enquanto tal, confere legitimidade democrática ao processo de decisão”. Diversamente, “povo é também um elemento pluralista para a interpretação que se faz presente de forma legitimadora no processo constitucional: como partido político, como opinião científica, como grupo de interesse, como cidadão”.⁴²⁴

Desta maneira, não pretende o novo constitucionalismo delegar um *poder hercúleo* para os juízes, tampouco reduzir a importância do legislador ordinário na criação do Direito. Muito pelo contrário. Como se sabe, as modernas teorias hermenêuticas propugnam que a tarefa interpretativa não depende da vontade soberana do juiz, devendo ser justificada mediante um discurso racional específico. Por este motivo, não se pode afirmar que o controle de constitucionalidade constitui um freio ao poder político do legislador. Rebuscando aos ensinamentos de RONALD DWORKIN, exige-se a “responsabilidade política” dos juízes,

⁴²⁰ “Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: (...); IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação”.

⁴²¹ STRECK, Lenio Luiz. **Constituição e Hermenêutica em Países Periféricos**. In: OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; MEZZAROBIA, Orides; BRANDÃO, Paulo de Tarso [ORG.]. **Constituição e Estado Social**. pp. 211-2. Aduz HANS-GEORG GADAMER, nesta linha: “a tarefa de interpretação consiste em concretizar a lei em cada caso, isto é, em sua *aplicação*. A complementação produtiva do direito, que ocorre com isso, está objetivamente reservada ao juiz, mas este encontra-se por sua vez sujeito à lei, exatamente como qualquer outro membro da comunidade jurídica”. GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**. p. 489.

⁴²² HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional**. pp. 17-9.

⁴²³ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional**. pp. 29-30.

⁴²⁴ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional**. p. 37.

que devem decidir com base em *argumentos de princípio* e não em argumentos de política.⁴²⁵

Notadamente em relação à definição do efeito de confisco em matéria de tributação, observa LUIZ FELIPE DIFINI que tal solução não compete ao órgão legislativo, “*justamente porque é um princípio de limitação da atividade legislativa, não podendo este delimitar as restrições à sua atividade, pena de descaracterização desta*”.⁴²⁶ Defendendo o mesmo entendimento, o jurista espanhol JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA pondera que “*só a solução de casos concretos irá determinar o limite da confiscatoriedade*”.⁴²⁷

Resta inegável, porém, no cenário moderno das Constituições, uma amplitude maior das atribuições funcionais do Poder Judiciário. Diante do caráter valorativo que assume o Direito, substancialmente vinculado ao texto constitucional, transfere-se ao juiz uma ação conformadora dos direitos fundamentais com a realidade social.

3.4.1 Interpretação e linguagem

É inquestionável a importância da linguagem para a existência da sociedade, na medida em que intervém necessariamente para a transmissão dos conhecimentos humanos. De acordo com a célebre máxima de LUDWIG WITTGENSTEIN, “os limites de minha linguagem denotam os limites de meu mundo”.⁴²⁸ EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO pondera que “*tudo o que as pessoas conhecem não são coisas, são significações delas, de modo que uma pessoa nada conhece se não pode formular proposições sobre alguma coisa (sobre o mundo)*”.⁴²⁹

Boa parte da teoria jurídica do século XX caracterizou-se pela tomada de consciência sobre as incertezas decorrentes da linguagem. Até mesmo as normas jurídicas supostamente claras e determinadas podem suscitar dúvidas quando de sua aplicação aos casos concretos. Embora as diretrizes hermenêuticas possam reduzir as incertezas, não é possível eliminá-las. Além do mais, os métodos interpretativos moder-

⁴²⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. p. 132.

⁴²⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. p. 254.

⁴²⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*. p. 29.

⁴²⁸ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*; tradução José Arthur Gíantotti. São Paulo: Editora USP, 1968. p. 111.

⁴²⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação [...]*.p. 71.

nos são eles próprios regras sobre a utilização da linguagem, também usando regras que exigem interpretação.

Os princípios de filosofia da linguagem introduziram significativas contribuições no domínio das Ciências, notadamente a Jurídica. O Direito precisa da linguagem para se afirmar como fenômeno social, haja vista que a linguagem é o veículo do conhecimento jurídico, ou seja, um instrumento de manifestação de disposições jurídicas, decisões judiciais, contratos e tudo mais que tenha por finalidade promover o regramento de condutas. Afinal, o Direito é (também) feito de palavras, argumentos e discursos.

Por isso, inegável o papel central que a linguagem desempenha em toda ciência do direito tributário. ALFREDO AUGUSTO BECKER, a respeito da interpretação jurídica, afirmava que a linguagem não é apenas um veículo de transmissão de ideias; “é um instrumento *fecundador* pelo qual o cérebro portador de uma idéia faz com que, no cérebro de outro indivíduo germine e se desenvolva uma ideia análoga”.⁴³⁰

Em tempos relativamente recentes, a hermenêutica jurídica passou a receber aportes da semiótica. Conforme aponta LENIO STRECK, a semiótica trata-se de uma ciência empírica do Direito, “que vai estudar as relações entre os enunciados jurídicos e os seres que os criam, interpretam e os aplicam. O Direito é visto como Direito em ação, como fenômeno social”. Em suas análises preliminares, a semiótica partiu dos seguintes pressupostos: o Direito visto como uma linguagem; o direito positivo é uma classe dessa linguagem, composta pelos enunciados jurídicos; a ciência do Direito é o conjunto de proposições acerca dos enunciados jurídicos, de natureza empírica e lógica.⁴³¹

No âmbito específico do direito tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO postula que o Direito nada mais é do que uma “camada linguística”, com realidades e lógicas inconfundíveis. O *direito positivo* constitui-se num complexo de normas jurídicas válidas em determinado país. À *ciência* do Direito cabe descrever o enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação.⁴³² Conforme observa, a linguagem do legis-

⁴³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. p. 125.

⁴³¹ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 160. No Brasil ainda é bastante incipiente o estudo da semiótica jurídica, sendo Lourival Vilanova (As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo) uma das poucas fontes inspiradoras do tema, a partir de análise de estudos linguísticos voltados a encontrar as estruturas lógicas do Direito.

⁴³² Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., a relação entre “direito e linguagem” pode ser encarada de três maneiras: a) inicialmente, enquanto fenômeno empírico, o direito *tem* uma linguagem,

lador é uma *linguagem técnica*, embora carregada de erros, ambiguidades, deficiências, impropriedades e atecniais, produto de uma autêntica representatividade do parlamento. Assim, o produto da atividade legislativa não é necessariamente um trabalho sistematizado ou científico.⁴³³

Em sua proposta de interpretação, PAULO DE BARROS CARVALHO sugere o entendimento do Direito como um “sistema de linguagem”, partindo da investigação dos três planos fundamentais: o plano sintático (da articulação das normas entre si e da estrutura intranormativa); o plano semântico (do campo das significações do direito, ou seja, a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que a regula); e o plano pragmático (a maneira como os sujeitos utilizam a linguagem dentro de uma comunidade em que vivem).

De tal modo, valendo-se dos métodos clássicos de interpretação, o tributarista sintetiza a sua teoria hermenêutica com base no paradigma das plataformas de investigação linguística. Para ele, o método literal e o lógico encontram-se no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático, considerado o método de interpretação por excelência, exaure toda a linguagem do direito, exatamente porque antessupõe os demais critérios.⁴³⁴

3.5 VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO

A concretização do valor da *justiça*, inegavelmente, é o grande objetivo do sistema constitucional tributário. Como defende HÉCTOR VILLEGAS, “o Direito tem um fundamento único, que é o princípio jurídico da equidade e da justiça, que por sua vez é a única verdade sobre a qual se pode estabelecer a paz social”. Desta forma, afirma o jurista

usando-se a palavra “linguagem” indistintamente para aquilo que os linguistas chamam de língua e discurso (*langue/ parole*); fala, assim, da *linguagem do direito*; b) invertendo a fórmula, fala em direito da linguagem, caso em que, ao contrário, esta aparece como objeto das disciplinas jurídicas, pois se trata de questões referentes à própria disciplinação da língua; c) finalmente, fala do direito enquanto linguagem, num relacionamento que assimila o direito à linguagem; neste caso, está-se diante de uma tese filosófica que vai afirmar, de modo geral, que o jurista, em todas as suas atividades (legislação, jurisdição, teorização) não transcende jamais aos limites da língua. FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**: Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 06.

⁴³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. pp. 34-7.

⁴³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. pp. 131-4.

argentino que “nenhum ramo jurídico pode assentar-se sobre o ilegal, o ilógico ou o injusto”.⁴³⁵

O entendimento do que vem a ser *justiça tributária* passa pelo próprio entendimento do que é o Estado. Em suas projeções na esfera das Finanças, a ideia de justiça alcançou uma grande importância no período de consolidação do Estado de Direito e da vitória dos princípios do liberalismo, enfraquecendo-se, posteriormente, com a supremacia do positivismo. Somente na segunda metade do século XX retornou com vigor a reflexão sobre a justiça fiscal. De fato, enquanto nos períodos anteriores ao liberalismo predominaram os princípios de “justiça comutativa”, sendo propugnada a distribuição igualitária da carga tributária (igualdade absoluta), com o liberalismo foram adotados os critérios de “justiça distributiva”.⁴³⁶

De acordo com as doutrinas liberais, sedimentadas no princípio do não intervencionismo estatal, a ideia de tributo voltava-se apenas à satisfação de meras necessidades financeiras – a cobertura das despesas públicas –, com recusa ao Estado de interferir em setores da vida econômica. As primeiras teorias sobre a atividade financeira justa foram desenvolvidas pelas Ciências Econômicas, sob um forte influxo destas ideias liberais. Despontaram, primeiramente, as *teorias de consumo, benefício* ou *equivalência*, que, reduzidas em um esquema simples, assentavam-se na afirmação de que “cada um deve pagar tributos em quantidade proporcional à utilidade que deriva das prestações que recebe do Estado”. Posteriormente, surgiram as teorias do *sacrifício igual* e do *sacrifício proporcional*, pautadas na ideia geral de que todos os indivíduos de uma comunidade devem ser igualmente tratados no momento de suportar o peso dos tributos, por ser a igualdade algo justo e desejável. No entanto, não uma igualdade meramente numérica, haja vista que não se deve exigir de cada indivíduo a mesma quantidade, mas de cada indivíduo uma quantidade que determine para ele um sacrifício igual ao que sofrem os demais contribuintes.⁴³⁷

Naturalmente, contudo, não tardou o fracasso das teorias econômicas, uma vez que nem a política de distribuição de rendas, nem o princípio da capacidade contributiva, baseiam-se exclusivamente em

⁴³⁵ “el derecho tiene un solo fundamento, que es el principio jurídico de equidad y justicia, que a su vez constituye la única verdad sobre la cual se puede asentar la paz social”. “(...) ninguna rama jurídica puede asentarse sobre lo antijurídico, lo ilógico o lo injusto. VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. p. 150.

⁴³⁶ CATARINO, João Ricardo. **Para uma Teoria Política do Tributo**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais; Ministério das Finanças, 1999. p. 166.

⁴³⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**. pp. 15-22.

considerações de natureza econômica. Um ordenamento justo deve considerar igualmente os aspectos éticos, sociológicos, jurídicos, sociais, políticos etc., que correspondem aos fundamentos basilares de cada arquétipo estatal. Nos ordenamentos atuais, em geral, tais aspectos encontram-se explicitamente enunciados nos textos constitucionais, orientando a distribuição da carga tributária entre o seu povo.

O movimento do constitucionalismo, que nasceu originalmente de reivindicações burguesas no século XVIII, separando os Poderes e declarando os direitos de oposição do cidadão ao Estado absolutista, passou também a reconhecer as pretensões da população em relação a este mesmo Estado. GERALDO ATALIBA, nesse contexto, explica que o constitucionalismo oriundo do movimento burguês erigiu a propriedade e liberdade à condição de pedras angulares de todo o sistema jurídico – e, portanto, como direitos fundamentais da pessoa humana –, criando estruturas constitucionais (especialmente a tripartição de Poderes), exatamente como formas ou técnicas para proteção da liberdade e da propriedade. Ensina o autor que “só se compreende constituição, em termos atuais, nos termos do constitucionalismo, como o mundo ocidental moderno adota, só se entende constituição em função da limitação da ação estatal relativa à liberdade e à propriedade”. Portanto, se a tributação é uma atividade estatal que vai diretamente atingir a liberdade e a propriedade, decorre daí a razão por que a disciplina da tributação tem que ser de natureza constitucional.⁴³⁸

No Estado moderno, o tributo deixa de lado a sua neutralidade, passando a condicionar as ações e a estrutura econômica das entidades públicas. Neste modelo, que reconhece os direitos, os interesses e os valores de maneira hierarquizada, a igualdade de tratamento entre os cidadãos constitui um padrão diferente de justiça, perene em razão da sua onipresença, mas variável por conteúdo adaptar-se às condições de cada momento. A justiça representa, neste sentido, uma realidade de estabilidade social relativa, informadora da vontade geral e corporizada no texto constitucional.

Com a Constituição Federal de 1988, estabeleceu-se um novo momento no direito constitucional brasileiro, com uma preocupação voltada não apenas para a declaração extensa dos direitos, mas igualmente para o oferecimento dos instrumentos destinados à garantia e efetivação dos direitos declarados. PAULO BONAVIDES ensina que o estágio atual do constitucionalismo não se limita mais a uma mera de-

⁴³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de [ORG.]. **Interpretação no Direito Tributário**. p. 20.

claração dos direitos, pois o verdadeiro problema do direito constitucional reside em saber “como juridicizar o Estado social, como estabelecer e inaugurar novas técnicas ou institutos processuais para garantir os direitos sociais básicos, a fim de fazê-los efetivos”.⁴³⁹

O Estado Democrático (e Social) de Direito, pronunciado pela Constituição, determina que as ações praticadas em nome do Estado tenham a sua legitimidade conferida não apenas pela lei em sentido formal e pelo Poder Legislativo, mas também, e sobretudo, por uma esfera de juridicidade superior: a Constituição. LUIGI FERRAJOLI aduz que a *democracia constitucional* inaugura um novo modelo, resultante de radicais mudanças na figura do Direito produzido nos últimos cinquenta anos, a partir da Carta das Nações Unidas, em 1945, e da Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948. Este modelo não se limita a programar as formalidades de *produção* do Direito mediante normas procedimentais de criação das leis, “mas também programa seus conteúdos substanciais, vinculando-os normativamente com os princípios de justiça – igualdade, paz, proteção dos direitos fundamentais – previstos nas Constituições”.⁴⁴⁰

A questão da *justiça tributária* no paradigma contemporâneo de Estado transcende ao ideário do pensamento normativista, em que o “poder de tributar justo” vinculava-se unicamente ao exercício regular das *competências tributárias*, amparadas positivamente por regras e

⁴³⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 338.

⁴⁴⁰ “(...) sino que además programa sus contenidos sustanciales, vinculándolos normativamente a los principios de justicia – igualdad, paz, tutela de los derechos fundamentales – inscritos en las constituciones”. FERRAJOLI, Luigi. **Democracia y Garantismo: edición de Miguel Carbonell**. Madrid: Trotta, 2008. pp. 30-1. LUIGI FERRAJOLI articula uma noção de democracia constitucional a partir de quatro classes de direitos: “*Varias veces he articulado la noción de democracia constitucional a partir de su relación con las cuatro clases de derechos en las cuales, a su vez, he dividido la categoría de derechos fundamentales: la democracia política, asegurada por la garantía de los derechos políticos; la democracia civil, asegurada por la garantía de los derechos civiles; la democracia liberal (o liberal-democracia), asegurada por la garantía de los derechos de libertad; la democracia social (o social-democracia), asegurada por la garantía de los derechos sociales. De aquí se desprende una noción cuatridimensional de la democracia como modelo normativo. Las dos primeras dimensiones son ‘formales’, puesto que tienen que ver con la forma democrática (el ‘quien’ y el ‘cómo’) de las decisiones, y con los derechos-poder de autonomía política e civil que la aseguran. Las otras dos son ‘substanciales’, y tienen que ver con la sustancia de las decisiones (el ‘qué’ no está permitido decidir o dejar de decidir) y con los derechos sustanciales de libertad y sociales que la garantizan. En este sentido, el garantismo, explicado en sus cuatro dimensiones (política, civil, liberal y social, dependiendo de la clase de los derechos garantizados) es la otra cara del constitucionalismo y constituye el presupuesto jurídico de la democracia*”. FERRAJOLI, Luigi. **Democracia Constitucional y Derechos Fundamentales: La rigidez de la Constitución y sus garantías**. In: FERRAJOLI, Luigi; MORESO, José Juan; ATIENZA, Manuel. **La teoría del derecho en el paradigma constitucional**. pp. 90-1.

procedimentos. A racionalidade jurídica, neste arquétipo positivista, plasmado na teoria kelseniana de coerência formal, considera que os questionamentos acerca da justiça do poder de tributar são irrelevantes para a construção do Direito, sendo esta um mero desdobramento dos campos da moral ou da política.

O novo constitucionalismo prega que a atividade tributária está relacionada não apenas com a promoção do bem comum, visando também a impedir as distorções de finalidades coletivas e atuar contra a usurpação, o abandono e o esbanjamento dos valores ou dos meios de riqueza coletiva, de modo a contribuir para a realização integral dos fins de justiça e de segurança jurídica. PAULO CALIENDO, nesta linha, defende que uma sociedade idealmente justa deve ser uma sociedade *eficiente*, no sentido de promover a maximização de riquezas sociais, exigindo intervenções regulatórias, corretivas ou estratégicas do Estado no mercado. Para o autor, o poder de tributar legitima-se na concretização de um valor, ou seja, a contribuição de todos para a manutenção da esfera pública de liberdade e igualdade. A tarefa dos juristas, segundo afirma, não é encontrar o fundamento de validade da justiça no Direito, nem encontrar neste uma identificação objetiva com a justiça, “mas encontrar, no sistema jurídico, um meio de realização desta, através a agregação de sentidos (históricos, controversos e diversos) ao mínimo de sentido que a ‘justiça’ exige”. A história da tributação, conclui o autor, “leva o indivíduo da servidão à cidadania”.⁴⁴¹

É inegável, porém, que esta definição de *justiça tributária* não constitui tarefa simples. Diversos autores e filósofos já se ocuparam do tema, sem, contudo, alcançar grande êxito quanto aos seus precisos delineamentos. Por isso, um discurso de legitimação da justa tributação deve pautar-se no reconhecimento dos princípios que orientam o sistema tributário, em prol da segurança dos direitos constitucionais. O texto da Constituição espanhola, por exemplo, preconiza “um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório”.

Modernamente, coube ao norte-americano John Rawls o desenvolvimento de uma teoria de destaque sobre justiça. Visando dar um fundamento ao Estado-providência, formulou os princípios de justiça redistributiva que consideram, num só tempo, o imperativo econômico do crescimento às riquezas, a posição assumida em favor dos mais desfavorecidos e o ideal de proteção das liberdades individuais. Em sua

⁴⁴¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. p. 89.

teoria, o autor idealiza um modelo em que os indivíduos são colocados sob um “véu de ignorância”, no qual são privados de informações acerca de suas condições efetivas na sociedade real. Pautado numa concepção de “justiça como equidade”, propõe dois “princípios de justiça”. O primeiro princípio, no sentido de que cada pessoa tem direito a um sistema perfeitamente adequado de liberdades básicas, compatível com o mesmo sistema de liberdade para todos; o segundo princípio, estabelecendo que as desigualdades econômicas e sociais satisfazem duas condições: estão relacionadas aos cargos e às funções abertos a todos, segundo condições de justa igualdade de oportunidades e elas devem existir para o maior benefício dos membros menos favorecidos da sociedade.⁴⁴²

É diante desta noção de justiça, proclamada pelo Estado Democrático e Social de Direito, fortemente atrelada ao conteúdo substancial dos direitos, que deve ser compreendida a ideia de “tributação justa”, num dado momento histórico e com seu foco numa sociedade determinada. Se é certo dizer que o direito constitucional vincula-se a um primado de justiça, o sistema tributário, por consequência, como um subsistema constitucional, também deve ser essencialmente justo.

Neste contexto, é certo que o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário exerce um papel fundamental na realização do valor de justiça perante o sistema tributário.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZA acentua a relação do postulado de vedação ao efeito de confisco com o princípio de justiça, afirmando que “o princípio da não-confiscatoriedade exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário justo”.⁴⁴³

O princípio de vedação ao efeito de confisco tributário, segundo propõe JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, configura um instrumento de efetivação da justiça quando, embora sejam respeitados os requisitos *formais* da tributação (legalidade, irretroatividade, anterioridade e generalidade), deixam de ser observados os requisitos de igualdade material, legalidade proporcional, razoabilidade, capacidade contributiva, imunidade do mínimo vital ou vedação do excesso.⁴⁴⁴ Assim, a norma do art. 150, inciso IV, da Constituição, cumpre um objetivo de proteger o conteúdo substancial dos direitos.

FABIO GOLDSCHMIDT observa a estreita relação entre os princípios de vedação de utilização de tributos com efeito de confisco e de

⁴⁴² PISIER, Evelyne. **História das Idéias Políticas**. pp. 621-7.

⁴⁴³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 109.

⁴⁴⁴ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco**. p. 118.

justiça tributária, o que se comprova “quando nos deparamos com a opinião amplamente aceita de que todo o tributo com efeito confiscatório seja também injusto (mormente agora que tal entendimento ostenta o *status* de verdade constitucional).⁴⁴⁵

RAFAEL BIELSA, por sua vez, define como confiscatório “o ato que em virtude de uma obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, injusta pela sua monta ou pela falta de causa jurídica, ou porque aniquile o ativo patrimonial; em suma, quando não é justa nem razoável”.⁴⁴⁶

A verdadeira justiça tributária, em verdade, reside em garantir a efetivação dos direitos fundamentais. Reconhecendo que o conceito de justiça transforma-se de uma época para outra, inclusive de país para país, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, ainda sob a égide da Carta de 1969, dizia que “os cidadãos de cada Estado devem contribuir para o sustento do governo, cada um na proporção mais exata possível de suas respectivas capacidades, isto é, na proporção da renda que usufruem baixo a proteção do Estado”.⁴⁴⁷ Assim, “a tributação não pode, por via direta ou indireta, fazer nulas as garantias constitucionais, notadamente a do direito de propriedade”.⁴⁴⁸

Contudo, de nada vale a existência dos princípios irradiadores do valor de justiça sem os meios necessários para efetivá-los. LUIS FELIPE DIFINI, analisando o princípio de vedação ao efeito de confisco como *norma de colisão*, assevera que se trata de uma “norma de realização do valor justiça do sistema tributário, nos casos de sua aplicação, que são colisões de princípios em sentido estrito (mandamentos *prima facie*), dentro do respectivo sistema jurídico”. Nesta ordem de ideias, diz que “o princípio da não-confiscatoriedade, através de sua concreção à luz da razoabilidade, não realizará um valor de justiça abstrato, mas o valor de justiça do sistema tributário, que é aquele resultante do regime tributário, econômico e social da Constituição”.⁴⁴⁹

Desta maneira, pode-se sustentar que o princípio de vedação ao efeito de confisco é um instrumento destinado à efetivação da justiça fiscal no caso particular (concretamente). A proibição de excesso em matéria de tributação, em sintonia com os postulados da proporcionalidade e razoabilidade, atua como uma balança na ponderação entre o

⁴⁴⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 230.

⁴⁴⁶ BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público*. Buenos Aires: Depalma, 1951. v. 2, p. 93.

apud GOLDSCHMIDT, Fabio. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. p. 103.

⁴⁴⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 390.

⁴⁴⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 417.

⁴⁴⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. p. 117.

poder de tributar e os direitos fundamentais, de modo a assegurar os ideais republicanos, a igualdade material, a capacidade contributiva, a progressividade, o mínimo existencial e o uso extrafiscal dos tributos.

Por outro lado, pode-se dizer que a construção do conceito de justiça tributária ainda é uma tarefa inacabada, representando nada além de uma das faces de efetivação da justiça social.

3.6 PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO DE TRIBUTOS COMO DESDOBRAMENTO DO POSTULADO DE PROIBIÇÃO AO EXCESSO

Dentro da lógica de tratamento do princípio de vedação ao efeito de confisco não como norma (*regra* ou *princípio em sentido estrito*), mas como metanorma (postulado ou elemento de integração), pode-se afirmar que constitui uma representação, no plano do direito tributário, da *proibição de excesso*.

Os direitos fundamentais, ainda que possam ser restringidos, não podem ser atingidos em seu *núcleo essencial*. Mesmo que se outorgue ao Estado a competência para a instituição de impostos, “o exercício dessa competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma”.⁴⁵⁰

O Supremo Tribunal Federal tem aplicado com frequência o postulado da proibição de excesso, normalmente associado com a *regra da proporcionalidade*.⁴⁵¹ A partir do exame da jurisprudência da Suprema Corte brasileira, HUMBERTO ÁVILA destaca, em síntese, duas conclusões

⁴⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p. 403. A Constituição da República Portuguesa, por exemplo, em seu art. 18º, § 2º, é expressa em prever a proibição de excesso sentido: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.

⁴⁵¹ “É possível que o vício de inconstitucionalidade substancial decorrente do excesso de poder legislativo constitua um dos mais tormentosos temas do controle de constitucionalidade hodierno. Cuida-se de aferir a compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos ou de constatar a observância do princípio da proporcionalidade (*Verhältnismäßigkeitsprinzip*), isso é, de se proceder à censura sobre a adequação (*Geeignetheit*) e a necessidade (*Erforderlichkeit*) do ato legislativo. (...) Como se vê, a inconstitucionalidade por excesso de poder legislativo introduz delicada questão relativa aos limites funcionais da jurisdição constitucional. Não se trata, propriamente, de sindicar os *motivi interiori della volizione* legislativa. Também não se cuida de investigar, exclusivamente, a finalidade da lei, invadindo seara reservada ao Poder Legislativo. Isto envolveria o próprio mérito do ato legislativo”. MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. pp. 246-7.

no tocante ao postulado de proibição do excesso, aduzindo que nenhuma medida estatal pode “restringir *excessivamente* um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo” e “*cercear, tolher ou dificultar sobremaneira* o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial”.⁴⁵²

Conforme J. J. GOMES CANOTILHO, o princípio da proibição do excesso, igualmente conhecido por *princípio da proporcionalidade em sentido amplo*,⁴⁵³ tem o seu fundamento constitucional discutido, pois, enquanto alguns autores pretendem derivá-lo do princípio do Estado de Direito, outros acentuam que ele está intimamente ligado com os direitos fundamentais.⁴⁵⁴ Há, de fato, porém, uma inegável confusão doutrinária e jurisprudencial em relação aos princípios de proibição de excesso, da proporcionalidade e da razoabilidade.⁴⁵⁵

Historicamente, a proporcionalidade veio à tona no continente europeu, especificamente na Alemanha, com Karl Larenz, como “exigência de adequação entre meio e fim, do meio mais idôneo ou de menor restrição possível do direito ou do bem constitucionalmente protegido”.⁴⁵⁶ Segundo ensina CANOTILHO, paralelamente, o princípio da proporcionalidade, em suas origens, estava associado ao problema da limitação do Poder Executivo, sendo considerado como uma medida para as restrições administrativas da liberdade individual. De acordo com o autor português, “é com este sentido que a teoria do Estado o considera, já no séc. XVIII, como máxima suprapositiva, e que ele foi introduzido,

⁴⁵² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. pp. 407-8.

⁴⁵³ Segundo Humberto Ávila, pelo contrário, o princípio da proibição do excesso confunde-se com o *princípio da proporcionalidade em sentido estrito*. ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**.

⁴⁵⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 382.

⁴⁵⁵ Ao tratar dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, há certa tendência no cenário jurídico em confundir os conceitos. Conforme explica VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, a confusão pode ser notada até mesmo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (por exemplo, RTJ 167, 92 [94]; RTJ 169, 630 [632]; RTJ 152, 455), em inúmeros trabalhos acadêmicos e em relatórios de comissões do Poder Legislativo (cf. PEC 264-A/95, relator Deputado Silas Brasileiro). As regras da proporcionalidade e razoabilidade, contudo, diferenciam-se por questões de origem e estrutura. SILVA, Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 91, n. 798, abr. 2002. pp. 28-9. HUMBERTO ÁVILA acentua a confusão do postulado da proporcionalidade com outros postulados. Segundo ele, o postulado da proporcionalidade é identificado com o da razoabilidade, sendo confundido ou com a exigência de correspondência entre duas grandezas ou com a proibição material de excesso. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p. 410.

⁴⁵⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**; tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1997. p. 602. *apud* CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **Discricionariedade Administrativa no Estado Constitucional de Direito**. p. 117.

no séc. XIX, no direito administrativo como princípio geral do direito de polícia”.⁴⁵⁷ No direito brasileiro, a proporcionalidade tornou-se um princípio complementar da razoabilidade.

O postulado da proporcionalidade consubstancia a própria afirmação do novo constitucionalismo, viabilizando uma reflexão substancial sobre o mérito dos atos estatais. Não obstante a confusão com o postulado da razoabilidade,⁴⁵⁸ a proporcionalidade traduz-se em impedimento à autoridade estatal para atuar com demasia ou de modo insuficiente na consecução de seus objetivos. JUAREZ FREITAS pondera que “exageros para mais ou para menos configuram irretorquíveis violações aos princípios”, pois o agente público “está obrigado a sacrificar o mínimo para preservar o máximo dos direitos”.⁴⁵⁹

O princípio (ou regra, postulado) da proporcionalidade em sentido amplo (ou proibição de excesso), é considerado um *subprincípio densificador do Estado Democrático de Direito*, significando que, “no âmbito específico das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, qualquer limitação, feita por lei ou com base na lei, deve ser adequada (apropriada), necessária (exigível) e proporcional (com justa medida)”. A exigência da *adequação* aponta para a necessidade de a medida restritiva ser apropriada para a persecução das finalidades invocadas pela lei (a conformidade com os fins). A exigência da *necessidade* pretende evitar a adoção de medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias que, embora adequadas, não são necessárias para se obterem os fins de proteção visados pela Constituição ou a lei. O princípio da *proporcionalidade* em sentido restrito (ou princípio da justa medida) significa que uma lei restritiva, ainda que adequada e necessária, pode ser inconstitucional quando adote “cargas coativas” de direitos, liberdades e garantias

⁴⁵⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 382.

⁴⁵⁸ LUIZ FELIPE DIFINI trata também da *razoabilidade* como instrumento de *concreção* da norma de colisão de vedação ao efeito de confisco. Para o autor, “razoabilidade é associada igualmente a equidade, ou possibilidade de buscar a solução mais justa no caso concreto. Aristóteles dizia da ‘epieikeia’ (equidade) ser a correção da lei. Equidade significa a consideração dos casos individuais e sua harmonização com as normas gerais, consideradas as peculiaridades daqueles: é a justiça no caso individual”. Assim, conclui: “O princípio da razoabilidade é menos rigorosamente definido que a proporcionalidade, mas seu âmbito de aplicação é maior. Não se limita a elementos formais destinados a solver situações de colisão entre princípios. Inclui elementos materiais ou valorativos, que servem à concreção de outras normas: entre estas, o princípio da proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, que, por envolver um conceito indeterminado (efeito de confisco), necessita, para sua aplicação, não de subsunção ou ponderação, mas de *concreção*. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. pp. 104-6.

⁴⁵⁹ FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 56-7.

desmedidas, desajustadas, excessivas ou *desproporcionadas* em relação aos resultados obtidos.⁴⁶⁰

A proibição de excesso encontra-se diretamente associada aos problemas dos vícios *materiais* da lei, não se limitando a perquirir os parâmetros meramente formais da atividade legislativa. Busca-se, pois, confrontar a lei consigo mesma, com uma especial atenção ao escopo perseguido. Com isso, tenta-se transferir para os domínios da atividade legislativa a figura do “desvio do poder” dos atos administrativos. Logo, sempre que uma norma atribuir um poder a uma autoridade ou órgão estatal com um objetivo determinado, deve-se perseguir os fins fixados pela norma, sob pena de considerar-se viciada de nulidade.

Tem-se a proporcionalidade, desta forma, como um *dever* constitucional na aferição do efeito de confisco, na medida em que constitui, exatamente, o modo de *solução da colisão* das normas. Diante de um conflito de valores entre o poder estatal de tributar e a preservação do *núcleo essencial* dos direitos fundamentais, o dever de proporcionalidade emerge como valioso instrumento de efetivação do não-confisco. Assim, o postulado da proibição de excesso constitui um “limite constitucional à liberdade de conformação do legislador”.⁴⁶¹

No caso de normas tributárias que tenham uma finalidade estritamente fiscal (a criação de impostos, por exemplo), e afrontem bens jurídicos protegidos pelo direito de propriedade, a aplicação do dever de proporcionalidade *circunscreve-se à proporcionalidade em sentido estrito, ou proibição de excesso*, sendo irrelevante, neste caso, o exame da adequação e da necessidade. Assim, caso a imposição tributária seja tão elevada a ponto de impedir à realização de um direito fundamental, como a propriedade, a liberdade de exercício de atividade econômica ou da dignidade humana, deve ser declarada inválida.⁴⁶²

⁴⁶⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 617.

⁴⁶¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 617.

⁴⁶² A partir da análise de decisões do STF, em relação a multas elevadas (100%, 200% e 500%), HUMBERTO ÁVILA faz a seguinte consideração: “Nas decisões citadas, a instituição do tributo ou da multa implicava a não-realização de um direito fundamental (propriedade, liberdade), sendo, por isso, considerada *excessiva*. Nesses casos, estando legalmente previsto o tributo ou a multa, e concretizada a situação de fato necessária e suficiente à sua incidência, não incumbe ao Poder Judiciário analisar se o meio escolhido está apto para alcançar o resultado desejado (exame da adequação) ou se, dentre todas as disponíveis e igualmente eficazes para atingir o fim, é a menos gravosa em relação aos direitos envolvidos (exame da necessidade), mas unicamente se houve restrição excessiva dos direitos envolvidos (exame da proporcionalidade em sentido estrito ou da correspondência). Isso configura, como se vê, apenas a proibição de excesso, sem que a relação jurídica seja estruturada pela concepção de “meio-fim”. Em função de seu específico significado relativamente ao caráter trifásico dever de proporcionalidade, sempre relacionado a hipóteses em que existe relação meio-fim, a doutrina alemã, sobretudo com base nas lições de TIPKE, qualifica esse dever de proibição material de

O postulado de vedação ao efeito de confisco não entra em rota de colisão com outros princípios ou regras. Como instrumento de integração, ocupa-se em equilibrar os direitos e os deveres constitucionalmente protegidos e assegurados. Assim, o princípio tributário representa a efetivação de uma existência digna ante a tributação, mediante a preservação do núcleo essencial dos corolários do direito de propriedade e dignidade humana.

3.7 MULTAS TRIBUTÁRIAS E A VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO: NÃO APLICABILIDADE

Diante de tudo o que foi exposto, soaria incongruente defender que o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário aplica-se também às multas (ou penalidades) fiscais.

De fato, muito embora uma parcela dos tributaristas entenda que o princípio estende-se às sanções⁴⁶³ – cuja posição tem sido encampada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴⁶⁴ –, não parece acertada esta interpretação ampliativa.

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, proíbe somente a utilização de *tributos* com efeito de confisco, mas não de *multas* tributárias – o que soa lógico. A multa, aliás, não só pode ter “efeito de confisco”, como pode ser propriamente “*confiscatória*”. O

excesso ou proporcionalidade em sentido material, em contraposição à proibição formal de excesso ou proporcionalidade em sentido formal”. ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. p. 32.

⁴⁶³ Neste sentido, HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. pp. 114-6; CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. p. 129.

⁴⁶⁴ “(...) o STF suspendeu a execução e a aplicabilidade de dispositivo de lei federal (art. 3º, parágrafo único, da Lei 8.846/1994) que previa multa de 300% sobre o valor da mercadoria na hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa à venda. O Tribunal Maior considerou juridicamente relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição da República (ADIMC 1.075/DF, rel. Min. Celso de Mello, 17.06.1998). Na mesma esteira, novamente apreciando disposições acerca de multas tributárias, o STF, desta feita esgrimindo expressamente não só o princípio tributário do não-confisco (CF, art. 150, IV) e o direito de propriedade, como também o princípio da proporcionalidade, julgou inconstitucionais dispositivos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que estabeleciam que as multas relativas ao não recolhimento e à sonegação dos impostos e taxas estaduais não poderiam ser inferiores, respectivamente, a duas vezes e a cinco vezes o valor do tributo (ADI 551/RJ, rel. Min. Ilmar Galvão, 24.10.2002; (...)). Cumpre frisar que, em ambos os casos acima referidos, as normas cuja inconstitucionalidade foi pronunciada dizem respeito a multa, e não a tributo, mas, nada obstante, a Corte Suprema invocou para afastá-las o princípio do não-confisco”. ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito tributário na Constituição e no STF**: pp. 145-6.

referido Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, que tipifica pena de perdimento de mercadorias em razão de infrações que causem dano ao Erário, é nítido exemplo de que a punição pode sim corresponder ao *próprio confisco* de bens do contribuinte.

Importante observar que o art. 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo “não constitui sanção de ato ilícito”, de modo que a penalidade pecuniária é exatamente o que um tributo não pode configurar, ou seja, uma punição. Desta forma, o princípio de vedação ao efeito de confisco deve limitar-se *ao tributo*.

Com razão, HUGO DE BRITO MACHADO assinala que vedação de efeito de confisco é atinente ao tributo, não à penalidade pecuniária. Para ele, a multa, para alcançar a sua finalidade, “deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efektivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”.⁴⁶⁵ FABIO GOLDSCHMIDT, da mesma forma, sustenta que a invocação do princípio de vedação ao efeito de confisco “deveria ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou, ou seja, aos tributos, que em nada se confundem com as respectivas sanções pelo seu descumprimento”.⁴⁶⁶

Não se pretende defender, porém, absolutamente, que as penalidades ou multas pecuniárias sejam fixadas sem um critério razoável, resultando em valores desproporcionais, insuportáveis e onerosamente excessivos. Pelo contrário, as punições também encontram os seus limites no próprio texto constitucional, precisamente nos postulados de proibição do excesso, proporcionalidade e razoabilidade. Desta maneira, as multas devem guardar uma proporção (1) com o objetivo punitivo; (2) com a intensidade da lesão ou do prejuízo causador; (3) com a circunstância em que foi cometida da infração.⁴⁶⁷

O que se deve ter em mente, portanto, é que não se pode querer utilizar um mesmo fundamento restritivo (art. 150, IV, da Constituição) para situações distintas. A hipótese de incidência da multa decorre de previsão de uma conduta *ilícita*, ao contrário do tributo (conduta *lícita*). Além disso, o fim do tributo é promover a arrecadação de receitas, diversamente das multas pecuniárias, com finalidade repressiva.

Assim, têm-se soluções semelhantes para o problema das multas e dos tributos excessivos, muito embora justificadas por fundamentos jurídicos diferentes. O postulado de proibição de excesso não constitui

⁴⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 54.

⁴⁶⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 154.

⁴⁶⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 156.

uma norma jurídica de natureza finalística, mas sim um instrumento de integração do sistema tributário; um instrumento dinâmico de interpretação e proteção dos direitos fundamentais.

CONCLUSÃO

O tema da pesquisa nasceu da preocupação com a concretização do princípio de vedação ao efeito de confisco tributário, notadamente em razão da imprecisão conceitual observada no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

A relevância deste estudo consiste em apresentar considerações modestas a respeito das principais indagações que decorrem da análise detida da temática proposta, sobretudo pelas divergências encontradas na restrita bibliografia. Entretanto, algumas barreiras ainda permaneceram intransponíveis, sejam em virtude da natureza da pesquisa acadêmica, de caráter não inovador, ou de limitações teóricas e filosóficas que persistem no juízo do autor.

Por certo, contudo, é possível verificar que as dificuldades sobre o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário encontram-se bem distantes de uma solução tranquila. A prática jurídica tem evidenciado a grande problemática na aplicação concreta do princípio, sobretudo pela incerteza conceitual da norma constitucional.

Diante deste cenário, buscou-se inserir o não-confisco dentro de uma conjuntura histórica e filosófica, a fim de encontrar uma justificativa para a consagração e a efetivação do princípio, em sintonia com os postulados modernos de interpretação jurídica do Estado Democrático e Social de Direito. Desta análise, foi possível extrair, sinteticamente, as seguintes conclusões:

1. O confisco, como regra geral, representa um objeto de repugnância pelo Direito desde a Constituição Imperial de 1824. Entretanto, como manifestação explícita dirigida ao Sistema Tributário Nacional, a vedação ao efeito de confisco somente foi introduzida no Direito brasileiro com a Constituição Federal de 1988.

2. A concepção de “sistema tributário”, organizado e interdependente, é relativamente recente no Direito brasileiro. Somente a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, foi possível acentuar o debate sobre a integração do direito tributário.

3. As constituições modernas, em praticamente todos os países, repugnam o efeito de confisco em matéria tributária, constituindo fundamento basilar dos Estados modernos.

4. Historicamente, a proibição ao efeito de confisco de tributos consolidou-se como forma de proteção ao direito de propriedade: a tributação limitando a propriedade e a propriedade limitando a tributação.

É certo, porém, que a garantia tributária também se estende a outros direitos fundamentais, como a liberdade.

5. O princípio de vedação à utilização de tributo com efeito de confisco alcançou o *status* de cláusula pétrea com o advento da Carta de 1988 (art. 60, § 4º). Trata-se, pois, de corolário natural do pacto social no Estado Democrático de Direito.

6. O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, encerra uma norma jurídica com intrincada indeterminação conceitual, somente superável por meio de esforços hermenêuticos na concreta aplicação pelo intérprete normativo.

7. É possível analisar e compreender o princípio de vedação ao efeito confiscatório por diferentes paradigmas filosóficos, como o jusnaturalismo, o positivismo e o neoconstitucionalismo.

8. A interpretação jurídica sofreu grandes abalos com a nova dogmática pós-positivista do neoconstitucionalismo, que constitui uma técnica jurídica de garantia e realização dos direitos humanos. O texto constitucional coloca-se numa posição de superioridade perante as leis, protegendo o enquadramento supremo dos direitos humanos.

9. Toda tributação implica em necessária intervenção estatal no patrimônio particular, devendo, porém, conformar-se com os valores sociais, econômicos, culturais, políticos e jurídicos.

10. A dogmática do neoconstitucionalismo aproxima a teoria dos valores aos postulados do positivismo, a partir da consagração de uma norma de valor positivada: a Constituição. A tributação, assim, deve ajustar-se a este novo paradigma pós-positivista, superando uma tradição puramente legalista.

11. O Código Tributário Nacional não dispõe de instrumentos hermenêuticos para a concretização do princípio de vedação ao efeito de confisco tributário, decorrendo uma necessidade de encontrar novos métodos de interpretação constitucional.

12. O art. 108, § 2º, do Código Tributário Nacional, impede a utilização da equidade na dispensa de tributos devidos. Contudo, sob a perspectiva contemporânea de interpretação, a equidade exerce um papel importante na conformação do direito constitucional e, notadamente, na concretização do princípio de vedação ao efeito de confisco.

13. A interpretação da legislação fiscal, especificamente quanto ao seu efeito confiscatório, deve interagir com os elementos integrativos do sistema tributário: o princípio republicano, o princípio federativo, a legalidade, a igualdade, a capacidade contributiva e a progressividade, o mínimo existencial, a extrafiscalidade da tributação. A Constituição

Federal, desta forma, precisa ser interpretada em sua totalidade, como uma norma dirigente.

14. O Direito não se constitui um fim em si mesmo, existindo em razão da sociedade e em benefício dela.

15. O direito tributário contemporâneo carece de uma redefinição a partir do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana. A obrigação tributária deixa de ser uma relação meramente de poder ou puramente normativa, passando a relação jurídica justa. Trata-se de uma relação dirigida à regulação da cidadania, de seu conteúdo e alcance em uma sociedade. Os direitos humanos constituem o conteúdo e os fins deste direito moderno, inclusive do direito tributário.

16. O princípio de vedação ao efeito de confisco tributário afasta-se da noção das normas finalísticas (princípios e regras), afinando-se com a ideia dos postulados ou metanormas, ou seja, que auxiliam na aplicação das normas finalísticas.

17. Embora o princípio de vedação ao efeito de confisco irradie uma carga valorativa importante na orientação do sistema constitucional tributário, evidencia-se mais como garantia instrumental no equilíbrio dos direitos fundamentais em face do poder de tributar.

18. É pouco útil perquirir pela definição abstrata de tributo com efeito de confisco, o que somente se alcança por meio de um processo dialético entre as competências tributárias e a defesa dos direitos fundamentais, notadamente os de propriedade e liberdade.

19. A expressão “efeito de confisco” consubstancia evidente conceito jurídico indeterminado, dificultando saber ao certo o alcance do preceito normativo. Entretanto, trata-se de norma constitucional proibitiva, auto-aplicável e declaratória de um direito.

20. O confisco tributário é espécie de penalidade, o que não é vedado pela Constituição Federal de 1988; o texto constitucional, diversamente, permite a utilização de punição confiscatória, impedindo, por outro lado, a utilização de tributo *com efeito de confisco*.

21. É possível observar um tributo com efeito confiscatório, assim como um sistema tributário com efeito confiscatório. De fato, o que importa verificar, no caso concreto, é quando um tributo inviabiliza ou limita o exercício de um direito fundamental.

22. A interpretação jurídica do efeito de confisco tributário compete, sobretudo, aos juízes e Tribunais nos casos concretos. O postulado do neoconstitucionalismo amplia a esfera de atuação do Judiciário, como uma garantia de efetivação do enunciado da Constituição. Todavia, constituindo a justiça social um dos fins da tributação, também é um pressuposto de legitimidade da atividade do legislador. Os esforços do

intérprete consistem em encontrar a compreensão adequada do fenômeno da incidência, primando pelo uso correto da linguagem jurídica.

23. A norma de vedação ao efeito de confisco é garantia de tributação justa e equilibrada, devendo ser aplicada com a maior eficácia possível. A justiça tributária vincula-se à noção de promoção do bem comum proclamada pelo Estado Democrático de Direito, fortemente atrelada ao conteúdo substancial dos direitos.

24. O princípio de vedação ao efeito de confisco tributário identifica-se com a manifestação explícita do postulado de proibição de excesso no campo do direito tributário. Visa proteger, desta forma, o núcleo essencial dos direitos fundamentais em face da tributação. A relação tributária envolve essencialmente o núcleo do pacto social, isto é, a contribuição dos indivíduos para a manutenção da esfera pública, sem prejuízo da propriedade privada, da liberdade e da igualdade.

25. O princípio do não-confisco aplica-se apenas aos tributos, mas não às multas (ou penalidades pecuniárias). Não obstante, o texto constitucional oferece instrumentos jurídicos eficazes de contenção das multas excessivas ou irrazoáveis, como os postulados da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. 304p.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**; tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001. 355p.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*; tradução espanhol Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. 607p.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 541p.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de Direito Tributário**. São Paulo: Editora CD, 2002. 256p.

AQUINO, Sérgio Ricardo Fernandes de. **Rumo ao Desconhecido**: inquietações filosóficas e sociológicas sobre o direito na pós-modernidade. Itajaí: Universidade do Vale do Itajaí, 2011. 158p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 209p.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007. 191p.

ATIENZA, Manuel. *El derecho como argumentación*. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 2007. 316p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 623p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. In: Revista Diálogo Jurídico, Salvador, Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º. 4, julho,

2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso: 21/09/08.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005. 138p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discrecionalidade e Controle Jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 110p.

BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1951. p. 15.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 1063p.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985. 346p.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17. ed. atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 681p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar [ORG.]. **O Tributo na História**: Da antiguidade à Globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. 320p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 198p.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: <www.ebookcult.com.br>. Acesso em: 15/07/2011.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003. 382p.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito**: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. Revista Brasileira de Direito Público, Belo Horizonte, v. 3, n. 11, out. 2005. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br>>. Acesso em: 08 maio 2011.

BATALHA, Wilson de Souza Campos; RODRIGUES NETTO, Sílvia Marina L. Batalha de. **Filosofia Jurídica e História do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 533p.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. 499p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. 151p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, Marcial Pons, 2007. 749p.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: Extrafiscalidade e não-confisco. 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. 175p.

BITTAR, Djalma. **Relação Jurídica Tributária Instrumental**. São Paulo: LTr, 2002. 206p.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 580p.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **O direito na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de Filosofia do Direito; tradução e notas Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995. 239p.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**; tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001. 192p.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1994. 553p.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**: Uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. 150p.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n  1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRUYN J NIO, Herbert Cornélio Pieter de. **O Princípio do Não-Confisco**. São Paulo: Novas Conquistas São Paulo Editora, 2001. 97p.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **Discrecionariade Administrativa no Estado Constitucional de Direito**. Curitiba: Juruá, 2001. 195p.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. **Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional**. São Paulo: Atlas, 2009. 2007p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Livraria Almedina, 1993. 1229p.

CAPELA, José Viriato (COORD.). **Política, administração, economia e finanças públicas portuguesas (1750-1820)**. Braga: Universidade do Minho, Instituto de Ciências Sociais, 1993.

CARBONELL, Miguel [ORG.]. **Neoconstitucionalismo(s)**. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual até a EC 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. 1152p.

CARVALHO E MELO, Sebastião José de. *Directorio, que se deve observar nas Povoações dos Indios do Pará, e Maranhão em quanto Sua Magestade não mandar o contrario*. 1758.

CARVALHO E MELO, Sebastião José de. **Lei da Boa Razão**. 1769.

CARVALHO E MELO, Sebastião José de. *Relação dos Gravames que ao comércio e vassallos de Portugal se tem inferido e estão actualmente inferindo, por Inglaterra, com as infracções que dos pactos reciprocos se tem feito por este segundo reyno assim nos actos de parlamento que publicou como nos costumes que stableceo e nos outros diverços me-yos de que se sérvio para fraudar os tratados do comercio entre as duas nações*. 1741.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 681p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009. 332p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo, Max Limonad, 1998. 200p.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 419p.

CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 208p.

CATARINO, João Ricardo. **Para uma Teoria Política do Tributo**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais; Ministério das Finanças, 1999. 409p.

CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 141p.

CASTRO, Flávia Lages de. **História do Direito Geral e Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. 578p.

CICCO, Cláudio de. **História do Pensamento Jurídico e da Filosofia do Direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 319p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 917p.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. 108p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. 452p.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. 280p.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico**: as fases da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy, 2006. 197p.

DUGUIT, León. **Fundamento do Direito**; tradução Eduardo Salgueiro. Florianópolis: Letras Contemporâneas, 2004.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**; tradução Jefferson L. Carmargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**; tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. 568p.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**. 3. ed. Madrid: Civitas, 1981, v. 1. 710p.

ESPAÑA. **Constitución Española de 31 de octubre de 1978**. Disponível em: <http://www.boe.es/>. Acesso: 28/07/2011.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975. 595p.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro**: aspectos concretos. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960. 387p.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. Edições Financeiras S.A. Rio de Janeiro. 186p.

FALCON, Francisco José Calazans. **O império luso-brasileiro e a questão da dependência inglesa – um estudo de caso: a política mercantilista durante a Época Pombalina, e a sombra do Tratado de Methuen**. In: Nova Economia: Belo Horizonte, 2005.

FERRAJOLI, Luigi. **Democracia y Garantismo**: edición de Miguel Carbonell. Madrid: Trotta, 2008. 373p.

FERRAJOLI, Luigi. **Garantismo: Debate sobre el Derecho y la Democracia**. Madrid: Trotta, 2006.

FERRAJOLI, Luigi; MORESO, José Juan; ATIENZA, Manuel. *La teoría del derecho en el paradigma constitucional*. 2. ed. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009. 216p.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica: Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 181p.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. 370p.

FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999. 213p.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*; tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1997. 731p.

GAVAZZONI, Aluisio. *História do Direito: Dos sumérios até a nossa era*. 2. ed. atual. e aum. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002. 212 p.

GODOI, Marciano Seabra de [COORD.]. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. 367p.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. 304p.

GUASTINI, Riccardo. *Estudios de teoría constitucional*. México: Doctrina Jurídica Contemporánea, 2001. 278p.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 34. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 465p.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*; tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997. 55p.

HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. **Direito Constitucional**; tradução Carlos Souza. 27. ed. Barueri: Manole, 2005. 308p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. 776p.

HART, Herbert L. A. *El Concepto de Derecho*; tradução para espanhol Genaro R. Carrió. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998. 332p.

HART, Herbert L. A. **O Conceito do Direito**; tradução A. Ribeiro Mendes. 3. ed. com um Pós-escrito de Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HESPANHA, Antônio Manuel. **Cultura Jurídica Européia**: Síntese de um Milênio. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 552p.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**: *Die normative Kraft der Verfassung*; tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991. 34p.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. 159p.

JHERING, Rudolf von. **A Evolução do Direito** (*Der Zweck im Recht*); tradução do francês Abel D'Azevedo. Lisboa: José Bastos & C.a., 1963. 376p.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**; tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 637p.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**; tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 271p.

KOSELLECK, Reinhart. **Crítica e Crise**; tradução Luciana Villas-Boas Caetelo-Branco. Rio de Janeiro: EDUERJ, Contraponto, 1999. 254p.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**: teoria geral do tributo. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007. 467p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. 511p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. 175p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. 320p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva [COORD.]. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 1211p.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 342p.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. 440p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de [ORG.]. **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997. 340p.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. 607p.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. 322p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. 937p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de [ORG.]. **Interpretação no Direito Tributário**: aulas e debates em assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. 441p.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; NOGUEIRA [ORG.], Ruy Barbosa; MACHADO, Hugo de Brito; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. 100p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. 346p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1965. 138p.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. 783p.

OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; MEZZAROBIA, Orides; BRANDÃO, Paulo de Tarso [ORG.]. **Constituição e Estado Social: Os obstáculos à concretização da Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra, 2008. 357p.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. 701p.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004. 1365p.

PISIER, Evelyne. **História das Idéias Políticas**; tradução Maria Alice Farah Calil Antonio. Barueri: Manole, 2004. 660p.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa de 25 de abril de 1976**. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/>. Acesso em: 15/06/2011.

PORTUGAL. **Ordenações Filipinas**, 1603.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. ajustada ao novo código civil. São Paulo: Saraiva, 2002. 391p.

REVISTA DE DIREITO PÚBLICO. São Paulo: RT, n. 53-54, ano XIII, jan./jun., 1980.

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL. São Paulo: Dialética, n. 20, ano 2006. 271p.

REVISTA NOVA ECONOMIA: Belo Horizonte, n. 15, mai/ago, 2005.

REVISTA SEQUÊNCIA: Estudos jurídicos e políticos. Florianópolis: Fundação Boiteux, n. 55, ano XXVII, dez/2007, 1980. 328p.

ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz [ORG.]. **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo, UNISINOS, 2005. 309p.

ROMANO, Santi. **O Ordenamento Jurídico**; tradução Arno Dal Ri Júnior. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. 251p.

ROQUE, Sebastião José. **História do Direito**. São Paulo: Ícone, 2007. 335p.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygídio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**: Doutrina, Jurisprudência e Legislações Atualizadas. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 960p.

SCAFF, Fernando Facury [ORG.]. **Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 336p.

SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 127p.

SEELAENDER, Airton Lisle Cerqueira Leite. **A Polícia e o Rei-Legislador**: Notas sobre Algumas Tendências da legislação Portuguesa no Antigo Regime. In: BITTAR, Eduardo C. B. [ORG.]. **História do Direito Brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1.

SEELAENDER, Airton Lisle Cerqueira Leite. **O contexto do texto**: notas introdutórias à história do direito público na idade moderna. In: Revista Sequência: estudos jurídicos e políticos. Florianópolis, Fundação Boiteux, ano XXVII, n. 55, 2007.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**: edição universitária. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. I. 597p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005. 924p.

SILVA, Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 91, n. 798, abr. 2002. pp. 23-50.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 369p.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET [COORD.]; obra póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. 216p.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Parte Geral. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1975. 172p.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. 264p.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. 384p.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 193p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 470p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2000. 439p.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**; tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; EDU, 1976. 122p.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco**: como garantia constitucional da tributação justa. Curitiba: Juruá, 2009. 195p.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. 300p.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. ampl. y actual. Buenos Aires: Depalma, 2001. 982p.

VILLA LOBOS E VASCONCELLOS, João Rosado de. **Elementos da Polícia Geral de Hum Estado**.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*; tradução José Arthur Giannotti. São Paulo: Editora USP, 1968. 152p.

WOLKMER, Antônio Carlos [ORG]. **Fundamentos de História do Direito**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. 432p.

WOLKMER, Antônio Carlos. **A História do Direito no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 129p.